

270109

30

ry.

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

Incorporada a la Universidad Nacional Autónoma de México

Escuela de Derecho



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

**"ESTUDIO DE LA DOBLE TRIBUTACION EN EL IMPUESTO
SOBRE PRODUCTOS DEL TRABAJO EN EL
ESTADO DE JALISCO PARA 1986"**

TESIS PROFESIONAL

que para obtener el título de:

LICENCIADO EN DERECHO

presenta:

FERNANDO JAVIER MARES DELGADO



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

INDICE

	Página
Prefacio	1
<u>Capítulo Uno</u>	
<u>Derecho de la Doble Tributación</u>	12
1.1. Derecho Extranjero	12
1.1.1. Suiza	14
1.1.2. Canadá	15
1.1.3. Estados Unidos	17
1.2 Derecho Nacional	19
<u>Capítulo Dos</u>	
<u>La Coordinación Fiscal</u>	21
2.1 Concepto	21
2.2 Evolución	24
2.3 El estado actual de la coordinación	30
2.4 Constitucionalidad	36
2.4.1. Facultades de la Federación y de los Estados - para celebrar convenios de coordinación en ma- teria fiscal.	37
2.4.2. Facultad del Congreso de la Unión para expedir la Ley de Coordinación Fiscal	41
2.4.3. Ventajas y Desventajas para el Sistema Federal Mexicano	44
2.5 Los convenios celebrados entre la Federación y los- Estados en materia fiscal.	50
2.5.1. Ideas Generales	50
2.5.2. Fundamento Legal	54
2.6. Análisis al convenio celebrado por la S.H.C.P. con el Estado de Jalisco	56
2.6.1. Impuestos administrados por el Estado	57
2.6.2. Facultades que ejerce el Estado de Jalisco	60
2.6.3. Efectos de la celebración del convenio de ad-- hesión al sistema nacional de coordinación fis- cal.	70
2.6.4. Conclusión	75
<u>Capítulo Tres</u>	
<u>Análisis al Impuesto sobre Productos del Trabajo en la - Ley del Impuesto sobre la Renta Federal para 1986.</u>	76
3.1. Disposiciones Generales	76
3.2. De los ingresos por salarios y en general por la pres- tación de un servicio personal subordinado	79
3.2.1. Objeto	79
3.2.2. Ingreso en crédito y en servicios	83
3.2.3. Retención y entero del Impuesto	86
3.2.4. Sujetos especiales que la Ley considera como --- trabajadores	88

3.2.5. Retención de pagos por separación	89
3.2.6. Retención por jubilación o pensiones.	90
3.2.7. Declaración y cálculo del Impuesto Anual.	91
3.2.8. Obligaciones del Patrón o Empleador	98
3.2.9. Obligaciones de los trabajadores o empleados.	99
3.2.10. Exenciones.	101
3.3. De los ingresos por honorarios y en general por la - prestación de un servicio personal independiente.	109
3.3.1. Objeto del Impuesto.	109
3.3.2. Ingreso en crédito.	111
3.3.3. Determinación del ingreso gravable acumulable	111
3.3.3.1. Deduciones	111
3.3.3.2. Requisitos generales de las deducciones.	112
3.3.3.3. Requisitos especiales de las deducciones.	120
3.3.3.4. Gastos e inversiones no deducibles.	122
3.3.4. Pagos provisionales	126
3.3.4.1. Procedimiento general	126
3.3.4.2. Procedimiento especial	129
3.3.4.2.1. Artistas, toreros, deportistas, etc.	129
3.3.4.2.2. Ingresos esporádicos.	130
3.3.5. Declaración y cálculo del Impuesto Anual.	130
3.3.5.1. Artistas y deportistas.	131
3.3.5.2. Procedimiento general	131
3.3.6. Obligaciones de estos contribuyentes.	133
3.3.7. Exenciones	135

Capítulo Cuatro

<u>Análisis al Impuesto sobre Remuneraciones al Trabajo -- - Personal, establecido en el Estado de Jalisco para 1986.</u>	136
4.1. Generalidades para su análisis.	136
4.2. Impuesto al Ingreso percibido por la Prestación de un servicio personal subordinado bajo la dirección y de- pendencia de un patrón.	149
4.2.1. Objeto.	149
4.2.2. Sujeto	151
4.2.3. Base, tasa o tarifa y pago.	153
4.3 Impuesto al ingreso percibido por la prestación de un servicio personal independiente.	164
4.3.1. Objeto	164
4.3.2. Sujeto	164
4.3.3. Base, tasa o tarifa y pago	166
4.4. Exenciones en el Impuesto sobre Remuneraciones al -- Trabajo Personal.	174

Capítulo Cinco

<u>La doble tributación como violación constitucional a los- principios de proporcionalidad y equidad.</u>	178
5.1. Doble imposición.	178
5.2. Principios de proporcionalidad y equidad.	182
5.3. Razones de la existencia del cobro federal y estatal del impuesto	195
5.3.1. Por que está establecido por Ley.	195
5.3.2. Por que le conviene a la economía nacional.	196

5.3.3. Porque es jurídicamente permisible	196
5.3.4. Porque es una fuente mas para los ingresos de - los Estados.	196
5.3.5. Porque al gravarlo el Estado no lesiona los inte- reses de la Federación, que tendría que repartir mayor cantidad a los Estados.	197
Conclusiones.	197
Fuentes de Información	207
Opúsculo de actualización para 1987.	210

PREFACIO

El Estado tiene el deber y a la vez el derecho de velar por los intereses de los ciudadanos conservando la paz social y el orden público.

Este deber consignado a el Estado es el de respetar los derechos siendo estos: el derecho a la vida, el derecho a la propiedad, el derecho a la libertad y el derecho a la seguridad jurídica.

Pero no sólo se trata de la custodia de estos bienes jurídicos sino también además el de mantener vigente el principio jurídico filosófico del Estado de derecho.

En el Estado de derecho, el ente público en el uso de sus atribuciones consagradas en nuestra Carta Magna, promulga leyes tendientes a regular no solamente las relaciones entre particulares, sino otorga a estos los medios de defnesa para así perseguir el principio de legalidad consagrado constitucionalmente en los artículos 103 y 107 de nuestra Carta Magna y este medio es el juicio de amparo, llamado desde sus raíces en España la Justicia Mayor de Aragón.

Estos sistemas adquiridos en nuestro derecho por la herencia de Montes Quiou y John Locke vienen a configurar la realización de las funciones - que el Estado debe tener para coadyuvar por su parte el orden jurídico.

Es así como a rango constitucional se ha elevado la teoría de la división de poderes consagrada en los 4 capítulos de el Título III de nuestra Carta Magna.

El Estado requiere entonces cumplir con sus funciones de ente supremo y es así como nos proporciona educación, seguridad, justicia, obras de -- infraestructura, desarrollo de tecnología, seguridad medica por así mencionar algunas de ellas.

Para sufragar el costoso importe de estas funciones, el Estado siempre dentro de un orden jurídico requiere de agenciarse de los fondos suficientes para cubrir el gasto que a efecto se lleva. Consecuencia de -- proporcionarnos estos intereses ya citados, los fondos percibidos por el Estado son adquiridos de 2 fuentes: los recursos ordinarios y los re cursos extraordinarios.

Por recursos ordinarios entendemos aquellos medios instituidos tradicionalmente a través de leyes especializadas que no requieren de modificaciones substanciales para su aprobación, y son los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos.

Los primeros artículos del Código Fiscal de la Federación para 1967 publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 19 de enero de -- 1967, definen estos 4 medios ordinarios de ingresos para el Estado:

Impuestos.- Son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija con carácter general y obligatorio, a todas aquellas personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.

Derechos.- Son las contraprestaciones establecidas por el poder público conforme a la Ley en pago de un servicio.

Productos.- Son los ingresos que persigue la Federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales.

Aprovechamientos.- Los recargos las multas y los demás ingresos de derechos públicos no clasificables como impuestos, derecho o productos.

Los recursos extraordinarios están constituidos por los empréstitos de carácter público y privado, por la emisión de obligaciones a cargo del Gobierno, o por la emisión de circulante sin algún respaldo patrimonial, así como con las fluctuaciones monetarias que obedecen al mercado internacional.

EL TRIBUTO

Constituye la fuente más importante de ingresos con que cuenta el Estado para hacer frente a sus necesidades de ente público.

Definir el tributo parece ser una cosa sencilla, pero ofrece ciertas di-

ficultades dada la diversidad de tributos que existen, sin embargo nos tenemos que remitir a la doctrina donde tratadistas Alemanes e Italianos han elaborado cantidades de definiciones del tributo, algunas de -- las que a continuación citamos.

Para Blumenstein (1) Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma..."

Giuliani Fonrouge, indica que el tributo "es una prestación obligatoria comunmente dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derechos".

Concluyendo diremos que los tributos son prestaciones en dinero o en especie, de carácter público, obligatorio que tiene como fin primordial -- el procurar al Estado recursos económicos para cumplir sus necesidades de ente público.

Su fin esencial es pues proporcionar, al ente público medios económicos suficientes para cumplir con sus funciones propias de ente soberano.

Cabe señalar el fin que persiguen los tributos, que en tesis doctrinales entre las teorías que estudiamos la más real en cuanto al objetivo

(1) Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa México 1982 P.P. 298-Sergio Francisco de la Garza.

que persiguen los impuestos fué la tesis de Adolfo Bagner sostenida por Henry Jorge diciendo que el Estado debe distribuir la riqueza en forma equitativa y ésta el Estado la puede llevar a cabo mediante los impuestos distinguiendo que éstos no sólo persiguen fines fiscales sino también fines extrafiscales.

En nuestro país encontramos cuatro objetivos a lo que los impuestos son dirigidos es decir cuatro fines a perseguir y son:

- 1.- Impuestos con fines exclusivamente fiscales es decir que capten ingresos para sufragar el gasto público, ejemplificando: el impuesto especial sobre producción y servicios, en nuestro país se explota mucho petróleo y a consecuencia de ello el Estado con el fin de captar ingresos, gravó la producción de petróleo y así por la gran producción que tenemos de petróleo pues es grande también en ingreso para el Estado.
- 2.- Impuestos con fines fiscales pero con aplicación extrafiscal, es decir el Estado se hace de ingresos económicos y estos los dirige a una rama específica de la economía, ejemplo: el impuesto para combatir plagas, esto se permitía en el Código Fiscal de la Federación de 1938 pero en la actualidad ya se derogó.
- 3.- Impuestos con fines fiscales y aplicación extrafiscal al mismo

tiempo. El Estado pretende dos objetivos es decir captar recursos económicos dirigiendo la economía nacional.

Dando así un ejemplo muy claro los impuestos sobre las importaciones y las exportaciones.

- 4.- Impuestos sólo con fines extrafiscales es decir proteger una rama de la economía o un fruto nacional.

Ejemplo.- En 1934 el día 31 de agosto se publicó en el Diario Oficial de la Federación un decreto de impuesto sobre la explotación del camarón en aguas occidentales mexicanas siendo posteriormente derogado por inconstitucional.

Los tributos son casi siempre ordinarios aunque se establecen casi siempre tributos extraordinarios como los impuestos y derechos extraordinarios siendo los que señala nuestra legislación, los impuestos derechos, productos y aprovechamientos mismos que aludimos con anterioridad.

En el caso que nos ocupa y dado que enunciaremos simples nociones de derecho tributario para poder comprender más a fondo el tema de la presente, iniciaremos así el estudio de los tributos ordinarios aumentando -- así las definiciones legales que transcribimos al principio de este capítulo, aunque no seguimos ese mismo orden.

DERECHOS

Consisten en hacer pagar un determinado gravamen a las personas que en cierta oportunidad reciben un servicio público determinado, existiendo una contraprestación recíproca entre el ente público que presta un servicio determinado y la persona receptora de ese servicio debiendo para esto como fivv Jorach, pagar un precio, solo que la diferencia entre -- este precio con el comercial es que el precio fiscal, es simplemente el monto cuantitativo a que esta obligada la persona dado el carácter compulsivo de la oblitación tributaria.

DEFINICION DE GIANINI

Define a el derecho identificandolo como "tasa" prestación pecuniaria - exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la Ley, por la reali- zación de una actividad que afecta especialmente al obligado.

Para Gianini el servicio público se traduce a una serie de prestaciones que afectan singularmente a determinadas personas, sea por que estas lo soliciten o porque deban recibirlas en cumplimiento de una norma legal dado que el ideal de satisfacer el interés público sólo puede conseguirse a través de la satisfacción de cada uno de los gobernados, es justo que recaiga sobre ellos "si no la totalidad, sí al menos la mayor parte de los gasots necesarios para el posible desempeño del servicio".

DEFINICION DE MARGAIN MANAUTOU

Emilio Margáin Manautou define los derechos como la prestación señalada por la Ley y exigida por la Administración Pública en pago de servicios administrativos particulares.

DEFINICION DE PUGLIESE

Derecho corresponde a "servicios del Estado de carácter jurídico administrativo que éste presta en su capacidad de órgano soberano. . ."

DEFINICION LEGAL

Artículo 2.- Fracción III del Código Fiscal de la Federación para 1986.

Artículo 2º.- Las contribuciones se clasifican en impuestos; aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

Fracción IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en la Ley -- por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

ELEMENTOS PRINCIPALES

- A) El derecho es una contraprestación en dinero.
- B) Creado por el Estado de manera obligatoria.
- C) Es una contraprestación por un servicio recibido.

PRODUCTOS

Forman otra parte de recursos ordinarios del Estado y son definidos -- por el Código Fiscal de la Federación para 1986.

Artículo 30.- En su tercer párrafo:

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el - Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

IMPUESTOS

Constituyen la fuente más importante de ingresos con que el Estado --- cuenta y nuestra Carta Magna en su artículo 31 fracción IV establece - la obligación de pagar.

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos.

Fracción IV.- Contribuir para los gastos públicos así de la federación,

como del Estado y Municipio en que residan de la manera --
proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

DEFINICION DE IMPUESTO
CODIGO FISCAL DE 1938

"Prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter gene-
ral y obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir --
los gastos públicos".

ASPECTO LEGAL

Establecidos constitucionalmente de manera sustantiva, corresponde a --
las Leyes especiales la regulación de los impuestos.

Delineadas medianamente las condiciones dadas por nuestra legislación
impositiva, podemos tratar con la debida exactitud en concreto uno de
los aspectos principales de la tributación, como lo es entratandose --
de Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto Sobre Productos del Trabajo.

En materia federal la Ley que rige este tipo de Impuesto es la Ley del
Impuesto Sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federa---
ción el 30 de diciembre de 1980 para entrar en vigor el 19 de enero --
de 1981.

En materia Estatal no se encuentra conjuntada en un mismo Código sino que aparece primero determinándose la clase de impuesto en la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco y fijadas las tasas en la Ley de Ingresos del mismo Estado, ambas actualmente en vigor con algunas reformas que entraron en vigor el 19 de enero del presente año.

En su debido tiempo y en un capítulo especial para ello abundaremos -- con mayor amplitud y profundidad este tema.

CAPITULO UNO. DERECHO DE LA DOBLE TRIBUTACION

1.1.- DERECHO EXTRANJERO

El problema que encierra la doble tributación se presenta con cierta frecuencia en los Estados cuya organización política está basada en el régimen federal, que implica la existencia de dos sujetos encargados de cobrar los tributos que deben cubrir los sujetos pasivos, nos referimos a los Estados Federados y a la propia Federación.

Lo anterior se dá en función de la actividad del Estado en tres formas distintas, la actividad jurisdiccional, la actividad administrativa y la actividad legislativa.

El Estado Federal supone una forma de descentralización, aunque la descentralización total nunca se ha presentado en la Historia; este concepto solamente se dá en forma teórica.

El Federalismo relativamente reciente en el mundo occidental encontramos ejemplos de creaciones de Estados Federales en Suiza en 1802; en Canadá en 1873 y 1971; en Australia en 1902, y en la Unión Sudafricana en 1905; decíamos pues, que el fenómeno de la doble imposición se presenta en los países que tienen como régimen político el Federal y uno de ellos es el nuestro.

En México, la organización Federal reviste estas en tres principales - características:

a).- La existencia de una regla por la cual los Estados Miembros de la Federación no pueden contravenir las disposiciones generales del pacto federal.

b).- Cada Estado de la Federación debe organizarse en forma Republicana, Representativa y Popular, ya que no existe libertad para su autonomía por parte de los Estados Miembros de la Federación para darse sus propias constituciones en forma tal que ---- transgredan la fórmula republicana y representativa.

c).- La Constitución Política de cada Estado no puede conferir a sus distintos órganos, es decir los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial facultades que expresamente se hayan reservado a los órganos Federales o sea que las facultades de los Estados -- están reservadas a su determinación a las facultades propias de la Federación.

d).- En cuanto a la facultad Legislativa, los Estados tienen la facultad de legislar con la sola limitación de que no puede hacerlo sobre determinadas materias que son de la exclusiva competencia de la Federación.

Decimos que en los Estados de Organización Federal es más frecuente en contrar conflictos de doble imposición interna.

La doble imposición internacional se presenta cuando la misma fuente de ingresos es gravada por dos países, y respecto del mismo impuesto - en tanto que en la nacional o interna, la fuente se grava por la Entidad Federativa y el Estado Federal, y repercute al sujeto pasivo sobre la misma base de impuesto.

1.1.1 SUIZA

El régimen de Suiza ofrece ciertas variantes en lo que respecta a la - distribución de facultades tributarias. Ante todo, la Constitución -- atribuye a la Confederación los derechos aduaneros, por lo cual, en -- principio, los cantones dispondrían de los otros impuestos; empero, el artículo 46 de aquella establece que la Legislación Federal fijará nor mas para evitar la doble imposición, de modo que por esta vía pueden - crearse limitaciones al poder tributario cantonal y asegurar la supre- macía del gobierno central en la materia, para cuya efectividad existe el recurso del derecho público por doble imposición, ante el Tribunal Federal, fundado en el Artículo 113 de la Constitución.

La carencia de límites de los poderes cantonales, deriva en frecuentes casos de superposición de gravámenes.

Para impedirlo, el Tribunal Federal ha elaborado la doctrina de la tutela jurisdiccional del ciudadano asegurándole un derecho constitucional a no ser afectado por doble imposición, reconociendo además, el derecho de cada cantón a no ser interferido por otro cantón en el ejercicio de su potestad tributaria. A fin de llevar a la práctica esos principios, el mismo Tribunal estableció que la imposición sólo puede efectuarse en el cantón del lugar impuesto, que se determina en cada caso según la dependencia tributaria, que puede ser orden personal (residencia o habitación de las personas individuales; sede de las personas colectivas) o de orden económico (situación de las cosas; domicilio de negocios; lugar de realización de los actos), conforme a las características de los diversos tributos.

Finalmente, en lo que respecta al régimen interno de los cantones, éstos se hayan facultados para autorizar a las entidades autárquicas territoriales (comunas, etc.) a aplicar impuestos, pero tienen el derecho de reservarse algunos de éstos o establecer límites especiales para el ejercicio del poder tributario, de manera que no hay posibilidad de conflictos.

1.1.2 CANADA

Las enseñanzas que derivan de otros países federales, tales como Canadá y Australia, deben ser examinadas con cautela, porque en esas colec

tividades políticas imperan conceptos divergentes de los arraigados en donde se practica un federalismo integral y de raigambre histórica. - Tanto en Canadá como en Australia, el proceso de organización Federal fué impuesto por el soberano y tuvo una trayectoria del centro a la periferia, inversamente a lo ocurrido en Argentina y Estados Unidos; en esas naciones no existe una tradición automática local tan desarrollada y la supeditación al gobierno central es corriente, así como también el sistema de subsidios o subvenciones (grants-ind-aid) que no goza de favor en los otros países. No obstante esta aclaración, veremos las soluciones alcanzadas o propuestas.

Canadá fué instituido como Estado Federal por el British North América Act 1867, que atribuyó ciertas funciones específicas a las provincias y otorgó todos los demás poderes al Dominio, caracterizándolo en forma distinta a nuestro País, que tiene por contrario, un gobierno nacional de poderes restringidos; a pesar de ello, fué evolucionando hacia la extensión consuetudinaria de las facultades de las provincias, que para equilibrar sus finanzas, debieron recurrir cada vez más a subvenciones condicionales del dominio a fin de asegurar los nuevos servicios públicos a su cargo. Como consecuencia de esta forma de desarrollo, el equilibrio del poder resultó decididamente roto en favor de las provincias, aunque por efecto de la primera guerra mundial el Dominio se vió obligado a establecer el impuesto a la renta para hacerse de recursos, situación que ocasionó reclamos locales y dificultades a los

contribuyentes por numerosas superposiciones de gravámenes.

1.1.3 ESTADOS UNIDOS

Indudablemente donde el problema de la múltiple tributación ha alcanzado mayor agudeza es en Estados Unidos de Norteamérica, desde la sanción de la enmienda 16 de 1913, que autorizó al Congreso a imponer y cobrar impuestos sobre la renta. A partir de entonces y por razones notorias, la cuestión acaparó la atención pública, dando motivo a una copiosa e ininterrumpida bibliografía y a la preocupación de entidades técnicas, determinando, asimismo, la designación por el gobierno federal de una "Comisión Sobre Relaciones Fiscales Interestatales" (Committee on Intergovernmental Fiscal Relations), integrado por destacadas personalidades en la materia financiera, que presentó el estudio más completo que se conoce, acerca de la superposición tributaria en aquél país posteriormente, en 1953, se constituyó una segunda comisión, pero su informe (1955) resultó "decepcionante".

El problema no ha recibido solución definitiva hasta el presente, si bien se ha avanzado en materia de coordinación y cooperación, aplicándose procedimientos administrativos (reducción de declaraciones juradas de métodos de valuación e imposición, etc.), con lo cual resultan atenuadas ciertas dificultades. Pero la cuestión se mantiene en pie -

en la sustancia, especialmente por el temor de los estados y organismos locales, de que una concentración excesiva de poderes en el gobierno federal que los coloque en situación de dependencia financiera, que haga ilusoria la autonomía local, que es de la esencia del federalismo de aquí también, que la Comisión oficial de 1943 rechazara soluciones puramente "técnicas" y pusiera el énfasis en el hecho de que "coordinación y cooperación, antes que subordinación y coerción, es la respuesta a los problemas fiscales interestatales en los Estados Unidos", estimando preferibles los arreglos parciales de orden pragmático.

Cabe en esta oportunidad llamar la atención sobre un trabajo de mérito excepcional aparecido en Estados Unidos en 1933 y que no obstante constituir el enfoque más original y sagaz del tema, no mereció mayor atención. Nos referimos a la obra del Profesor Harding, que inspirándose en Schanz, expone la "teoría de la imposición fundada en la integración económica; o con mayor concisión, una teoría impositiva de la integración". Para el autor, el derecho de imponer no radica en los conocidos principios de la "protección" o del "control" del estado, sino en la "circunstancia de que la riqueza económica sea utilizada en la tarea económica coordinada del grupo social", esto es produciendo beneficios, riqueza o servicios, como parte y razón de la solidaridad e interdependencia de dicho grupo social; en una palabra, el derecho de aplicar impuesto corresponde al Estado del lugar donde "la riqueza se

hace útil y productiva, donde se realizan los negocios". Corresponde, esencialmente, a la doctrina de la radicación económica de los bienes o de la fuente: la riqueza, capital o renta, es únicamente gravable en el lugar en cuya estructura económica se integra la cooperación del -- grupo social ha hecho posible dicha estructura.

1.2 DERECHO NACIONAL

En nuestro derecho la doble tributación es un fenómeno que se presenta no obstante la limitación que al respecto establecen la Constitución - Política en su Artículo 73, relativa a las facultades que específicamente no aparezcan concedidas a la Federación, se entiende reservada a los Estados, pero ésta desde luego no resuelve el problema puesto que como en nuestro trabajo lo indicamos la doble tributación se presenta a las personas que reciben el ingreso proveniente de su trabajo, tanto por la federación mediante la Ley del Impuesto Sobre la Renta como por las entidades federativas mediante la Ley de Hacienda y Ley de Ingresos para el Estado, esta circunstancia de ninguna manera puede considerarse de forma distinta si no es mediante el fenómeno de la doble tributación ya que está gravado en dos ocasiones la misma fuente, es decir, el trabajador que recibe salarios o incluso el empleado particular que así mismo recibe honorarios por la prestación de un trabajo - personal independiente, es gravado pues, dos veces la misma fuente, no sería doble tributación el hecho de que la misma fuente se grave dos -

veces por impuesto distinto es decir al sujeto a que tiene propiedades y debe pagar impuesto sobre la tenencia de las mismas o por las operaciones de compra-venta derivadas también del pago del impuesto sobre los ingresos provenientes de su trabajo, hechos todos estos que desde luego no configuran una doble tributación sin embargo si se produce es te fenómeno cuando el sujeto A paga tanto a la federación como a la -- entidad federativa el mismo impuesto por la misma operación o si cuando gravan los ingresos obtenidos por su trabajo tanto el gobierno fede ral como el gobierno estatal, y no es obice el considerar que también sería doble tributación el hecho de que se pagan impuestos tanto a la federación como al Estado en materia de compra-venta por ejemplo ya -- que lo que procede en este caso es asimilar el impuesto, o sea el de-- terminar su naturaleza jurídica y si una persona realiza una operación de compra-venta no estará tributando doblemente si le paga el Estado -- el impuesto derivado de la operación de compra-venta y a la federación el impuesto que debe cobrar por la realización de un acto que le ha ge nerado rezago; ésta no es doble tributación aunque se grave dos veces la misma fuente puesto que en la especie no se trata del mismo acto, - del mismo impuesto en cuanto a su naturaleza jurídica.

Sin embargo trataremos con mayor abundamiento este fenómeno en un capí tulo especial a ello.

CAPITULO DOS. LA COORDINACION FISCAL

2.1 CONCEPTO

"Es el sistema nacional jurídico-administrativo en donde a través de - acuerdos y convenios, se plasma en forma expresa, la voluntad soberana de los dos entes con capacidad tributaria, Federación y Estados, y que sirven de apoyo a las relaciones entre ellos, señalan las bases de su organización y funcionamiento, establecen las participaciones que corresponden y la mecánica de su distribución, se fijan las bases de colaboración administrativa entre unos y otra tendientes a armonizar y simplificar la legislación fiscal positiva y por ende, a dar realidad a la reforma administrativa federal". (2)

La coordinación fiscal es un sistema implementado para la regulación - y armonización del ejercicio del poder tributario en las materias donde existe concurrencia de facultades entre la Federación y los Estados.

El sistema de coordinación fiscal contiene normas relativas al establecimiento de impuestos (regulación del poder tributario), a la recaudación de los mismos (regulación de la competencia tributaria) y a la forma como debe distribuirse el monto recaudado entre la Federación, - los Estados y los Municipios (regulación de relaciones presupuestarias)

(2) Villa Calleja, Guillermo. "¿Qué es la Coordinación Fiscal?" p. 17.

La Coordinación Fiscal tiene como base un procedimiento convencional, mediante el cual se pretende resolver el problema de la doble imposición: los Estados asumen el compromiso de no gravar las materias precisadas en los convenios, las cuales sólo son gravadas por la Federación y, el rendimiento de dichos impuestos se reparte entre ésta y aquéllos de conformidad con el procedimiento establecido en la ley.

El nacimiento del sistema de Coordinación Fiscal se debe al régimen -- de facultades concurrentes que, en materia de poder tributario adopta nuestra Constitución. Es la Coordinación, un sistema concebido como -- solución al problema que origina el régimen constitucional de distri-- bución de facultades en materia impositiva.

Aún cuando de la lectura de los objetivos de la Ley de Coordinación -- Fiscal, no se desprende que tenga como finalidad el establecer una de-- limitación de los campos impositivos de los distintos niveles de go-- bierno, al llevarse a la práctica el sistema en ella previsto, se lo-- gra este resultado: sólo la Federación podrá gravar las materias concu-- rrentes objeto de convenio, con la obligación de participar a los Es-- tados del monto de lo recaudado.

Por tanto, la Coordinación Fiscal tiene como resultado una delimita--- ción de los campos impositivos, la cual se logra mediante la celebra--

ción de convenios: las materias que sólo la Federación podrá gravar -- constan en el texto de los convenios celebrados entre la Federación y los Estados, y no, en el texto mismo de la ley.

La diferencia esencial de la delimitación de campos de imposición mediante la expedición de leyes "de clasificación de rentas" y la delimitación obtenida dentro del sistema de coordinación, es que esta última se lleva a cabo mediante la aceptación expresa de las Entidades Federativas vía convenio, y, sólo en virtud de esa aceptación se logra la -- aplicación y vigencia del sistema establecido en la ley. Situación -- esta que le da un carácter voluntario a las limitaciones al poder tributario de los Estados.

En nuestra opinión, el sistema de Coordinación Fiscal resulta positivo tanto para los distintos niveles de gobierno que integran nuestro sistema federal como para el conjunto de contribuyentes, sobre todo, porque con una correcta aplicación del mismo, se evita el perjudicial fenómeno de la doble imposición.

Entendemos la coordinación fiscal como un sistema dinámico, cuyo campo de aplicación se ha venido ampliando en la medida en que han resultado evidentes sus beneficios, y cuya regulación jurídica puede ser objeto de mejoras que ayuden a su permanencia y perfeccionamiento.

En las siguientes páginas trataremos de señalar las etapas más significativas de la evolución de la Coordinación Fiscal en nuestro país.

2.2 EVOLUCION

Tomando como fuentes de información el trabajo titulado "La Coordinación Fiscal en México", editado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Subsecretaría de Ingresos y el artículo del Licenciado Alejandro Treviño Martínez publicado en el Tomo I de la colección "Tribunal Fiscal, cuarenta y cinco años al servicio de México", pasaremos a señalar los aspectos más importantes de la evolución de la Coordinación Fiscal en México.

Para tratar de encontrar una solución a los graves problemas derivados de la concurrencia de facultades impositivas y perfeccionar el sistema fiscal mexicano, fueron convocadas las Convenciones Nacionales Fiscales en los años de 1925, 1933 y 1947, a las que asistieron los responsables de las finanzas de las Entidades Federativas y del Gobierno Federal.

Las primeras dos convenciones tuvieron el mismo enfoque en cuanto al problema de la concurrencia y en cuanto a las medidas que había que poner en práctica para remediarlo. En ambas se pensó que el problema te

nía su origen en el sistema establecido por la propia Constitución, que no delimita los campos impositivos de cada nivel de gobierno. La solución que ambas convenciones plantearon fue la de establecer una clara - distribución de competencias fiscales entre la Federación y los Estados.

El antecedente inmediato del sistema de coordinación fiscal lo constituyó el sistema de participaciones, el cual se institucionalizó mediante reforma constitucional del 8 de octubre de 1942, que entró en vigor a - partir del 1º de enero de 1943. Dicha reforma consistió en adicional - la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, en la que se mencionan ciertas contribuciones cuyo establecimiento es exclusivo de la Federa-- ción y se señala el derecho de las entidades federativas a participar - en el rendimiento de las contribuciones especiales enlistadas en el in-- ciso 5º.

El sistema de participaciones se limitaba a los impuestos especiales ex-- presamente enumerados en el texto de la fracción XXIX, del artículo 73 de la Constitución.

Fué a partir de los trabajos de la Tercera Convención Nacional Fiscal - celebrada en 1947, cuando se fijó la atención en forma primordial en la distribución de los rendimientos del sistema fiscal nacional considera-- do en forma global, como solución a los problemas originados por la con--

currencia de facultades que en materia tributaria acepta nuestra Constitución, dejando a un lado la solución antes propuesta consistente en de limitar en forma precisa los campos de imposición correspondientes a la Federación y a los Estados.

A continuación, transcribiremos parte del discurso pronunciado por el - Licenciado Eduardo Bustamante, en su carácter de subsecretario de Ha---cienda y Crédito Público, al inaugurarse la Tercera Convención Nacional Fiscal en el año de 1947, en el que claramente expresa el cambio de concepción de la solución al problema fiscal nacional:

"En 1926 se pensó que la reforma de los artículos 117 y 118 de nuestra Carta Magna debía consistir básicamente en la determinación concreta de las fuentes de las que cada entidad -la Federación, los Estados y los - Municipios- debían derivar sus ingresos. Se pensó entonces que la solución de fondo del problema de la variedad y multiplicidad de impuestos, de la diversidad de autoridades fiscales y de la complejidad de las reglas de recaudación, debía buscarse en la atribución a cada entidad de determinadas fuentes exclusivas de imposición. Sólo subsidiariamente - reconocía la iniciativa de 1926 la necesidad de crear un régimen de participaciones que permitiera a las diversas entidades derivar ingresos - de una misma fuente".

"Veintiún años de observación de los defectos del sistema imperante y - una meditación sobre la forma de corregirlos, hacen pensar que estos in tentos de resolver el problema fiscal resultaron infructuosos, princi-- palmente por haber dado una importancia excesiva al procedimiento de -- atribuir fuentes exclusivas de imposición tanto a la Federación como a las entidades locales y que, por lo mismo, la reforma debe plantearse - ahora sobre bases diferentes".

"En efecto, el hecho de que una entidad tenga autonomía para imponer, - administrar y recaudar un número determinado de impuestos, en forma al guna le garantiza un ingreso suficiente para cubrir sus necesidades, si dentro de ese grupo de impuestos no se cuenta con elementos que asegu-- ren la suficiencia del conjunto, y si adicionalmente, la entidad de que se trata se encuentra económicamente poco desarrollada".

"El resultado del ejercicio exclusivo de facultades impositivas sobre - determinadas materias puede ser provocar un desajuste mayor en la econo-- mía de la entidad de que se trate, cuando la capacidad de estas fuentes para soportar los gastos obligados de la colectividad sea manifiesta".

"Por otra parte la delimitación de facultades impositivas tiene graves inconvenientes, en efecto, la Federación, dado lo ilimitado de sus fi-- nes, la gravedad de los problemas que tiene que afrontar, no puede te-- ner limitaciones en sus facultades impositivas". (3).

(3) Secretaría de Hacienda. "La Coordinación Fiscal en México" pp. 105 y 106.

Como resultado de los trabajos de esta tercera Convención, se expedieron la Primera Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (Diario Oficial de 31 de diciembre de 1947, en vigor a partir del 1º de enero de 1948) y la primera Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados (Diario Oficial del 23 de diciembre de 1953, en vigor a partir de ese mismo día).

Con la expedición de la primera Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles nace el sistema de coordinación fiscal basado en la celebración de convenios entre la Federación y los Estados, y se extiende en forma progresiva el sistema de participaciones de los Estados en el rendimiento de impuestos federales. En ella se estableció, al lado de la tasa general del 1.8%, una tasa adicional del 1.5%, que se aplicaría en los Estados que se coordinaran con la Federación, los cuales la percibirían a cambio de que suprimieran los impuestos locales sobre el comercio y la industria.

A partir de entonces, los convenios y las participaciones se convirtieron en los principales instrumentos para resolver los problemas derivados de la concurrencia de facultades impositivas.

En 1952, entró en vigor una nueva Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, la que, a diferencia de la anterior, estableció un capítulo espe-

cial relativo a los convenios de coordinación (capítulo XII.- "De los Convenios con las Entidades Federativas"), donde se señalaban los principales criterios que debían presidir la celebración de los mismos.

La primera Ley de Coordinación Fiscal creó la Comisión Nacional de Arbitrios, cuyas funciones eran: a) Proponer las medidas encaminadas a coordinar la acción impositiva de los impuestos federales y locales, procurando una distribución equitativa de los ingresos de la economía pública entre Federación, Estados y Municipios; b) Servir de asesor técnico del gobierno Federal y de los gobiernos locales en todos los asuntos -- concernientes a la preparación de los diferentes proyectos de leyes de ingresos y demás disposiciones fiscales; c) Vigilar que las participaciones que correspondieran a los Estados en impuestos federales fueran oportunamente entregadas a los mismos; d) Vigilar que en el comercio -- entre los Estados no se establecieran restricciones.

En 1973, entró en vigor una reforma a la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, mediante la cual se estableció una tasa única del 4%, -- que sería de aplicación uniforme en toda la República y que reemplazó a la tasa general y a la adicional. La participación de los Estados fue aumentada de 40% a 45% y la de los municipios de 15% a 20%.

En 1975, se extendió la coordinación al impuesto sobre la renta, tratán

dose de causantes menores: mediante reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (artículo 45 bis) se estableció la posibilidad de celebrar convenios de coordinación que siguen básicamente los mismos principios que los celebrados en ingresos mercantiles.

En 1978, en la XI Reunión Nacional de Tesoreros, se estudió la posibilidad de lograr una coordinación fiscal integral, y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público propuso la celebración de convenios "Uniformes de Coordinación", que resumieran en un sólo texto, todos los convenios celebrados con anterioridad.

Este tipo de convenios fueron celebrados entre la Secretaría de Hacienda y varios estados de la República en 1978. El proceso de su celebración fué, sin embargo, interrumpido por la expedición, en ese mismo --- año, de la nueva Ley de Coordinación Fiscal, que introdujo nuevas re---glas y principios en la materia.

2.3 ESTADO ACTUAL DE LA COORDINACION FISCAL

La Ley de Coordinación Fiscal actualmente vigente, se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 27 de diciembre de 1978 y entró en vigor a partir del 1º de enero de 1980, a excepción de su capítulo IV que inició su vigencia el día 1º de enero de 1979.

Esta Ley da nacimiento al "Sistema Nacional de Coordinación Fiscal"; establece un sistema completamente nuevo y diferente en materia de participaciones; institucionaliza los órganos de coordinación que se habían venido desempeñando de manera informal (Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales e Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas) y define normas y principios de colaboración administrativa entre Federación y Estados en materia tributaria.

Según se asienta en la exposición de motivos de esta ley, la decisión de modernizar y transformar el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles, sustituyéndolo por el Impuesto al Valor Agregado, obligó a revisar el procedimiento de participaciones y todo el sistema de Coordinación Fiscal.

En el nuevo sistema establecido por la ley, las participaciones de los Estados ya no se determinan impuesto por impuesto, sino globalmente y en función de la totalidad de impuestos federales, mediante la distribución de los fondos que establece la ley: Fondo General de Participaciones, Fondo Financiero Complementario de Participaciones y Fondo de Fomento Municipal (artículos 29 y 29-A).

En la nueva ley también se contempla la posibilidad de que los Estados

se coordinen en materia de derechos. Coordinación que puede existir o no en cada uno de los Estados, sin perjuicio de continuar adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (artículo 10-A).

El sistema de la ley vigente está basado en la celebración de dos tipos de convenios entre la Federación y los Estados: los de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y los de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal.

En el artículo 2º de la ley se establece que "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenios con los Estados que soliciten --- adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta ley" y, además, señala los fondos de participaciones en que participarán los Estados que celebren el convenio de adhesión. La celebración de estos convenios da a los Estados el derecho a participar en el total de los impuestos federales.

En el artículo 10 de la Ley se señalan las formalidades que deberán cumplirse en la celebración de los convenios de adhesión: se exige la autorización o aprobación de la Legislatura Local, tanto para la celebración, como para la determinación del convenio; se ordena que deberán publicarse tanto en el Diario Oficial de la Federación como en el Periódico Oficial del Estado, el convenio, el acto de separación y los decre-

tos de la Legislatura del Estado por los cuales se autoricen o aprueben dichos actos; también se establece que tanto el convenio como la terminación del mismo surtirá efectos a partir del día siguiente a la publicación que se efectúe en el último lugar.

La celebración de los Convenios de Colaboración Administrativa o de --- Coordinación en Materia de Administración de Ingresos Federales, está --- prevista en el artículo 13 de la multicitada ley. También se exige la publicación de estos convenios y de su terminación, en el Diario Ofi--- cial de la Federación y en el Periódico Oficial del Estado.

La importancia de estos dos tipos de convenios es fundamental, de su celebración depende la aplicación y vigencia del sistema establecido por la Ley de Coordinación Fiscal. Su contenido se complementa en forma necesaria.

Mediante los Convenios de Adhesión se regula el ejercicio del poder tributario en materias concurrentes, derivándose de ellos, las siguientes consecuencias:

- Sólo la Federación podrá gravar las materias concurrentes objeto de coordinación (exclusividad de la Federación en el ejercicio del poder tributario).

- Los Estados deberán suspender sus impuestos locales y municipales sobre las materias concurrentes objeto de convenio (inhibición del ejercicio del poder tributario de los Estados.
- La Federación deberá resarcir a los Estados el monto de los impuestos locales y municipales suspendidos, adicionando el Fondo General de Participaciones con el porcentaje que representen estos impuestos suspendidos, en los ingresos totales de la Federación por concepto de impuestos.

A través de los Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, se regula el ejercicio de la competencia tributaria en lo que respecta a la recaudación y administración de ingresos federales -- "coordinados". De estos convenios se deriva lo siguiente:

- Se delegan facultades de la Federación a las Entidades Federativas y a los Municipios para que lleven a cabo la recaudación y administración de los impuestos federales coordinados.
- La Federación debe pagar a los Estados, los gastos de administración de los ingresos coordinados, además de otros incentivos económicos -- por las actividades de administración fiscal realizadas.

En la actualidad, según se establece en los convenios de colaboración administrativa (Cláusula SEGUNDA), los ingresos federales que se encuentran coordinados son los siguientes:

I. Impuesto al valor agregado

II. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, excepto aeronaves.

III. Impuesto sobre la renta por:

1.- Los ingresos por actividades empresariales de contribuyentes menores.

2.- Los ingresos por actividades agrícolas, ganaderas, de pesca y conexas de contribuyentes sujetos a reglas generales dictadas por la Secretaría de Hacienda; entendiéndose por actividades conexas las comerciales en los giros de introducción y comisión de ganado, aves, pieles en crudo, percados y mariscos.

3.- Las retenciones que estén obligados a efectuar los contribuyentes a que se refieren los puntos 1 y 2 que anteceden, de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

IV. Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón que deben pagar los contribuyentes señalados en la fracción III que antecede.

V. Aportaciones al Infonavit, respecto de ciertos contribuyentes.

VI. Las multas impuestas por las autoridades administrativas federales no fiscales e infractores domiciliados dentro de la circunscripción territorial de los Estados, excepto las destinadas a un fin específico o las participables con terceros.

De lo antes expuesto podemos afirmar que el sistema de Coordinación Fiscal, ha sido aceptado como la solución idónea a los problemas que origina el sistema de distribución de competencias fiscales adoptado por nuestra Constitución (conurrencia) y que su campo de aplicación se ha venido ampliando como consecuencia de su aceptación.

En el siguiente apartado trataremos de dar una respuesta adecuada al planteamiento consistente en que si dicho sistema de coordinación tiene o no, una debida base constitucional.

2.4 CONSTITUCIONALIDAD

Analizaremos si el sistema de coordinación fiscal se adecúa al texto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, enfocando nuestra atención al procedimiento convencional que sirve de base a dicho sistema y a las facultades del Congreso de la Unión para expedir la Ley de Coordinación Fiscal.

2.4.1 FACULTADES DE LA FEDERACION Y DE LOS ESTADOS PARA CELEBRAR LOS
CONVENIOS DE COORDINACION EN MATERIA FISCAL

Debemos distinguir entre los dos tipos de convenios, que en materia de coordinación fiscal tienen celebrados la Federación y los Estados. Por un lado, los de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y, por el otro, los de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal.

Los convenios de Colaboración, encuentran fundamento Constitucional en la fracción X del artículo 115 de la Constitución, en el texto siguiente: "La Federación y los Estados, en los términos de ley, podrán con-
venir la asunción por parte de éstos del ejercicio de sus funciones, - la ejecución y operación de obras y la prestación de servicios públicos, cuando el desarrollo económico y social lo haga necesario".

Es en los compromisos asumidos en los Convenios de Adhesión donde consideramos que el sistema de coordinación fiscal carece de base constitucional y con ello se atenta contra el sistema federal que consagra nuestra Constitución. Sirvan las siguientes razones para dar fundamentación a la anterior afirmación:

- a) Las autoridades federales sólo pueden válidamente hacer aque--

llo que expresamente les faculte la Constitución (artículo 124). En ningún precepto constitucional se faculta a la Federación para que celebre convenios con los Estados que tengan por objeto que aquélla se obligue a otorgar a éstos, participaciones en el total de ingresos por concepto de impuestos federales. El único precepto constitucional -- que en forma expresa se refiere a las participaciones de los Estados -- en Ingresos Federales, es el artículo 73, fracción XXIX, inciso 5º, -- último párrafo, en el cual se señala que éstos participarán en lo recaudado por concepto de los impuestos especiales enlistados en dicho inciso.

En hecho de que en los convenios de adhesión, la Federación asuma la obligación de participar a los Estados del total de los impuestos federales (cláusula PRIMERA de dicho convenio, en relación con el artículo 2º de la Ley de Coordinación Fiscal), es, a nuestro entender, contrario a la Constitución porque va más allá de lo establecido en ella.

b) La Constitución Federal otorga a las Entidades Federativas poder tributario sin más límites que los establecidos en el texto de la misma, en los artículos 73-XXIX, 117-III a VII y IX y, 118-I. El ejercicio del poder tributario por parte de los Estados da a éstos, autonomía económica, la cual, es presupuesto básico para que se viva la auto

nomía en lo político, elemento esencial del Federalismo.

El poder constituyente ha reconocido que los Estados requieren ayuda económica por parte de la Federación y, como consecuencia de esa realidad en el inciso 5º, de la fracción XXIX, del artículo 73 constitucional se señalan los impuestos federales de cuyo rendimiento debe la Federación participar a los Estados. Pero son sólo estas participaciones las que nuestra Constitución preve para los Estados.

Por tanto, el compromiso asumido por los Estados de suspender la vigencia de contribuciones locales es inconstitucional. Y lo es, no tanto porque los Estados no puedan decidir libremente qué contribuciones mantener en vigor y cuáles no, ni porque dicho compromiso implique una delegación o transferencia de competencia fiscal en favor de la Federación, sino porque dicha decisión obedece al hecho de que participarán en los ingresos totales de la Federación por concepto de impuestos situación que los hace perder la autonomía que les otorga el Pacto Federal.

"En la Federación los Estados-miembros pierden totalmente su soberanía exterior y ciertas facultades interiores en favor del gobierno central, pero conservan para su gobierno propio las facultades no otorgadas al

gobierno central. Desde este punto de vista aparece la distribución de facultades como una de las características del sistema que estudiamos, el cual consagra predominantemente -según palabras de WHEARE- una división de poderes entre las autoridades general y regionales, cada una de las cuales, en su respectiva esfera está coordinada con las - - otras e independientemente de ellas...Cualquiera que sea el origen histórico de una Federación, ya lo tenga en un pacto de Estados preexistentes o en la adopción de la forma federal por un Estado primitivamente centralizado, de todas maneras corresponde a la Constitución hacer el reparto de jurisdicciones". (4)

Es evidente que los compromisos asumidos en los convenios de adhesión contrarían el pacto federal, ya que con ellos se regula la organización y funcionamiento de órganos del Estado y el ejercicio de competencias legales mediante un procedimiento no contemplado en la Constitución, con el que se vulnera uno de los pilares fundamentales del sistema federal mexicano consagrado en la misma: la autonomía política de los Estados-miembros (artículos 40 y 41).

Sí, la consecuencia de la aplicación del sistema de coordinación fiscal es la limitación de la autonomía de las Entidades Federativas, pues -- ocasiona que éstas dependan cada vez menos de sus recursos propios y,

(4) TENA Ramírez, Felipe. "Derecho Constitucional Mexicano" p. 118.

cada vez más de los recursos que les otorga la Federación. Circunstancia ésta que obedece a necesidades reales, pero que no está contemplada en el texto actual de nuestra Constitución.

Aún cuando el sistema federal, como forma de organización política del Estado Mexicano hemos de entenderlo como un pacto entre los distintos Estados que lo integran, éstos no pueden con posterioridad al mismo, celebrar nuevos pactos (Convenios de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal), que alteren su estructura fundamental, sin que previamente se haya contemplado dicha posibilidad en el texto mismo del pacto original (artículo 135 de la Constitución).

2.4.2 FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA EXPEDIR LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL.

Consideramos que el Congreso de la Unión no tiene facultades para expedir la Ley de Coordinación Fiscal, pues del examen de las atribuciones contenidas en el artículo 73 Constitucional, podemos constatar que ninguna de sus fracciones lo faculta de manera expresa para expedirla.

Aún cuando en la fracción XXIX-E, se faculta al Congreso, de manera general, "Para expedir leyes para la programación, concertación y ejecución de acciones de orden económico...", estimamos que dentro de es-

ta facultad general, no puede encuadrarse la facultad específica para expedir leyes en materia de coordinación fiscal, pues aunque el contenido de esta ley es eminentemente económico, la economía a la que se refiere es a la materia ésta, que, en nuestra opinión, requiere de señalamiento expreso en la Constitución, sobre todo porque incide en la estructura propia de nuestro sistema federal.

En el momento en que se aprobó la actual Ley de Coordinación Fiscal, la Comisión Dictaminadora de la Cámara de Diputados, estimó que la facultad del Congreso para expedirla, tenía fundamento en la fracción VII, - del artículo 73 Constitucional en relación con la fracción XXX del mismo precepto. (5)

Es decir, consideramos que tal facultad se deducía de las facultades implícitas que tiene el Congreso para expedir las leyes necesarias, a efecto de hacer efectiva la facultad expresa de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto de la Federación.

No compartimos dicho razonamiento, pues el otorgamiento de una facultad implícita solo se justifica cuando se reúnen los siguientes requisitos: "1º.- la existencia de una facultad explícita que por sí sola no podría ejercitar; 2º.- la relación de medios necesarios respecto a fin,

(5) Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, Año III, Tomo III, Núm. 44, Lunes 11 de Diciembre de 1978, págs. 5 a 15.

entre la facultad implícita y el ejercicio de la facultad explícita, de tal suerte que sin la primera no podría alcanzarse la segunda; 39.- el reconocimiento por el Congreso de la Unión de la necesidad de la facultad implícita y su otorgamiento por el mismo congreso, al poder que de ella necesita". (6).

En el caso que nos ocupa, consideramos que si bien existe la facultad explícita no existe la relación de necesidad entre ésta y la implícita. Pues del poder general para establecer contribuciones, no puede deducirse la necesidad de expedir una ley que regule la celebración de convenios de coordinación fiscal entre la Federación y los Estados, y el reparto de lo recaudado por concepto de dichas contribuciones entre los distintos niveles de gobierno.

Sobre todo, porque la facultad consignada en la fracción VII del artículo 73, debemos entenderla limitada a imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto de la Federación, y no el de los Estados.

Con las consideraciones precedentes, creemos que queda claro, que el sistema de Coordinación Fiscal, no tiene aún, debido fundamento constitucional.

Nos pronunciamos porque se lleve a cabo una reforma a la Constitución -

(6) TENA Ramírez, Felipe. (Derecho Constitucional Mexicano", p. 121.

en la que se establezcan los lineamientos generales del sistema de coor
dinación fiscal.

Una vez analizados los aspectos más importantes de la coordinación fis
cal, pasaremos a señalar las ventajas y desventajas, que en nuestra opi
nión, tiene dicho sistema dentro de nuestro régimen federal.

2.4.3. VENTAJAS Y DESVENTAJAS PARA EL SISTEMA FEDERAL MEXICANO

Como aspectos positivos de la Coordinación Fiscal, podemos señalar los
siguientes:

- 1.- Ha hecho posible la armonización de los sistemas fiscales de la Fe
deración y de los Estados, evitando en gran medida la doble imposición.
- 2.- Ha producido un aumento en la recaudación y en los niveles de in--
greso, tanto de la federación como de los Estados.
- 3.- Ha reducido los gastos de administración de las contribuciones y -
ha propiciado un mejor servicio a los contribuyentes, como consecuencia
de la descentralización de funciones que se efectúa a través de los Con
venios de Colaboración Administrativa. (7)

(7) Aunque queda latente la superposición de autoridades, debido a la -
posibilidad de que la S.H.C.P., ejercite por su cuenta, y en cual--
quier tiempo, las atribuciones transferidas a los Estados.

4.- Se han creado organismos cuya función es apoyar y perfeccionar el proceso de coordinación fiscal.

5.- Se han reforzado las haciendas estatales a través del aumento progresivo de las participaciones.

En nuestra opinión, es un sistema que se adecúa a nuestra realidad política.

Al lado de los aspectos positivos que se derivan de la coordinación, -- existen también aspectos de carácter negativo.

Son tres los puntos en que el sistema de Coordinación Fiscal atenta contra la forma Federal de organización política adoptada por nuestra Constitución y que tienen como consecuencia la limitación de la autonomía de las Entidades Federativas:

a) Las participaciones ocupan ya una importancia desproporcionada y excesiva en la estructura de los presupuestos estatales. Situación que hace que los Estados dependan cada vez menos de sus recursos propios y cada vez más de las participaciones en ingresos federales.

b) El sistema de coordinación tiende a centralizar la materia fis-

cal en lo que toca al ejercicio del poder tributario, ya que tiene como presupuesto básico, el compromiso de los Estados de suspender o de no mantener en vigor cierto tipo de impuestos estatales sobre materias con currentes, a cambio de participar en el producto de los impuestos que sobre las materias coordinadas establezca la Federación. Esto trae como consecuencia que los Estados, tratándose de esos impuestos, pierdan la posibilidad de ejercer una política fiscal propia.

c) También tiende a federalizar la materia fiscal en lo que toca al ejercicio de la competencia tributaria, pues la Ley de Coordinación Fiscal establece que en el ejercicio de las funciones delegadas, las -- autoridades estatales serán consideradas como federales ¿significa esto que en el ejercicio de las funciones más importantes que las autoridades locales llevan actualmente en materia fiscal, han dejado de ser tales para convertirse en autoridades federales?. Esto es un atentado -- grave en contra del federalismo, pues se convierte a las autoridades lo cales en agentes de la Federación en el ejercicio de funciones respecto de las cuales, las autoridades locales tienen plena facultad de realizar, sin perder su calidad de tales.

Consideramos estas situaciones como negativas, en virtud de que constituyen contravenciones al texto actual de nuestra Constitución. No las

consideramos negativas en sí mismas pues no nos aferramos a la idea de que en México debe darse en la realidad el concepto tradicional de Federalismo, que supone una completa autonomía de los Estados-miembros en relación con la Federación, respecto de los asuntos de su competencia.

Según WHEARE, si aplicamos el principio federal a la materia tributaria "se seguiría de ahí que cada gobierno en una Federación podría ejercer su poder de gravar sin que fuese trabado por el control de cualquier -- otro gobierno . Los poderes tributarios serían independientes". (8)

Es una realidad innegable que en nuestro sistema federal, por razones - históricas, la autonomía de las Entidades Federativas, respecto del gobierno federal, ha sido limitada; limitación siempre aceptada por los - Estados, los cuales nunca han sido celosos defensores del ámbito de autonomía que les otorga el Pacto Federal. Las grandes decisiones en --- nuestro país se toman en el centro.

Cabe señalar que la tendencia centralizadora exteriorizada en materia - financiera, no es exclusiva de México, sino que es un fenómeno que se - vive en la mayoría de los Estados Federales modernos, aceptando la nece sidad de una planificación económica centralizada, que supone la centra lización de la política fiscal con descentralización de funciones admi-

nistrativas en aras de una mayor eficiencia que dé estabilidad económica y política.

Muchos autores opinan que en este aspecto, la realidad ha introducido un nuevo concepto de federalismo: el "federalismo cooperativo".

RAM NIRANJAM TRIPATHY, citado por Atchabaian, señala respecto de esta nueva concepción del federalismo: "en lugar de enfatizar sobre los derechos y la independencia de las provincias, encara el problema federal esencialmente desde el punto de vista de la división del trabajo (o de funciones) más bien que desde el de la división de poderes, con el objeto de maximizar la efectividad de la política fiscal". (9)

WEARE, aconseja: "Las perspectivas de los estados federales en esta materia financiera son las de que se convinen la pluralidad de jurisdicciones (tributarias) con cierta medida de unificación; y que si bien las provincias han de aferrarse al ejercicio autónomo de sus poderes, ello ha de ser a cambio de aceptar de los gobiernos centrales cierta ayuda y con ella un mayor o menor grado de control" y afirma: "esto se traduce, hasta cierto punto, en una modificación del principio federal, aunque no implica necesariamente una completa negación del federalismo". (10)

(8) ATCHABAIAN, Adolfo. "Federalismo y Tributación", p. 141.

(9) idem, pp. 149 y 150.

(10) ib idem, p. 151.

ANDRES SERRA ROJAS, escribe: "Aunque el federalismo se reconoce en los textos constitucionales, el Estado moderno tiende en forma evidente a una centralización política en lo general, mientras que en el orden -- interno, la descentralización administrativa parece ser el camino adecuado para la atención de los grandes problemas... El Federalismo --- atraviesa en la actualidad una crisis profunda y en ocasiones impasable. El propio federalismo norteamericano, que logró una racional distribución de competencias y jurisdicciones, sufre en nuestros días la acción renovadora que lo lleva a una concentración de facultades que rompen con las ideas tradicionalistas". (11)

TENA RAMIREZ señala: "El contraste entre la realidad nacional, de tendencias francamente centralistas y la teoría del sistema federal, acogido por motivos predominantemente políticos, ha puesto en tela de juicio la existencia misma del federalismo en México". (12)

Por su parte, TREVIÑO MARTINEZ opina: "Los esquemas de federalismo de tipo dualista, basados en una separación absoluta de funciones y responsabilidades entre los distintos niveles de gobierno, tienden a ser superados por modelos de federalismo cooperativo, donde existe una integración basada en relaciones de coordinación y colaboración. Los -- convenios de coordinación constituyen en México, uno de los elementos

(11) SERRA Rojas, Andrés. "Ciencia Política", pp. 544 y 545.

(12) TENA Ramírez, Felipe. "Derecho Constitucional Mexicano", p. 117.

básicos de este tipo de federalismo cooperativo que ambas partes, Federación y Estados, desean desarrollar". (13)

Por todo lo anterior, consideramos que la implementación del sistema - de coordinación fiscal en México, es positiva y obedece a necesidades reales; la principal desventaja que, en nuestra opinión presenta, es - que no tiene aún debido fundamento en el texto de nuestra Constitución.

Al no tener una debida base constitucional, su permanencia y solidez - no está garantizada por medios jurídicos que puedan hacerse valer por el contribuyente, sino que queda supeditada a motivos políticos y económicos que se manifiestan en las relaciones habidas entre el gobierno federal y los gobiernos de las Entidades Federativas. Circunstancia - ésta que no le da al contribuyente la seguridad jurídica, que en nuestra opinión merece.

2.5 LOS CONVENIOS CELEBRADOS ENTRE LA FEDERACION Y LOS ESTADOS EN MATERIA FISCAL

2.5.1 IDEAS GENERALES

En la actualidad, los convenios entre Federación y Estados desempeñan un papel de primer orden en el sistema Federal Mexicano. Aspectos fun

(13) TREVIÑO Martínez, Alejandro. "Convenios de Coordinación Fiscal entre el Gobierno Federal y las Entidades Federativas", p. 656.

damentales de las relaciones intergubernamentales son regulados a través del procedimiento convencional. Se han celebrado convenios, principalmente en materias donde existe concurrencia de facultades entre los distintos niveles de gobierno: educativa, sanitaria, penitencia--ria, de asentamientos humanos, etc.

Con motivo de las reformas constitucionales de febrero de 1983 que tuvieron como finalidad, ordenar las atribuciones del Estado en materia de planeación, conducción, coordinación y orientación de la economía nacional (rectoría económica), se dió fundamento constitucional a la utilización del procedimiento convencional entre los distintos niveles de gobierno, a efecto de llevar a cabo la Planeación del Desarrollo.

Dentro del marco de la Planeación del Desarrollo se contempla una vertiente de coordinación, la cual supone la celebración de convenios entre Federación, Estados y Municipios con el propósito de lograr un mayor equilibrio en las atribuciones y responsabilidades de los tres niveles de gobierno. Dentro de este contexto, Federación y Estados han celebrado los "Convenios Unicos de Desarrollo".

En lo que toca a la materia fiscal, repetimos, Federación y Estados -- tienen celebrados dos tipos de convenios: los de Adhesión al Sistema --

Nacional de Coordinación Fiscal, que tienen por objeto regular el ejercicio del poder tributario y, los de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, cuya finalidad es el establecimiento de los procedimientos bajo los cuales se efectuará la recaudación y administración de contribuciones federales coordinadas.

El procedimiento convencional aplicado en materia fiscal, no sólo regula las funciones propias de la actividad administrativa, tales como la comprobación, liquidación y recaudación de contribuciones sino que regula también la actividad legislativa en lo que toca al establecimiento de impuestos, lográndose la inhibición del ejercicio del poder tributario de los congresos locales, al asumir los Estados el compromiso de suspender ciertos gravámenes locales y municipales.

El contenido de los convenios de coordinación fiscal toca la organización y funcionamiento de órganos del Estado y el ejercicio de competencias legales: de común acuerdo, Federación y Estados definen la manera de armonizar el ejercicio de sus atribuciones en materia fiscal.

Los efectos jurídicos de estos convenios, no se limitan a las partes en presencia, sino que se extienden tanto a los municipios, como al conjunto de los contribuyentes, los cuales son terceros que no intervienen en su celebración.

Cabe señalar que la utilización del procedimiento convencional como -- instrumento para regular las relaciones entre los distintos niveles de gobierno, no es privativo de nuestro sistema federal, sino que también se utiliza en otros países con estructura federal. Como ejemplo podemos señalar a la República Federal de Alemania y a los Estados Unidos de América.

En la República Federal de Alemania, la Constitución fue expresamente reformada en 1969 para dejar establecida la posibilidad de establecer estos acuerdos. Los "acuerdos de cooperación" están previstos en el artículo 91 a 3 de la Constitución en el ámbito de la planificación y la cultura. El artículo 104 a 4, hace alusión a los acuerdos de cooperación financiera. (14)

En los Estados Unidos de América, los Estados acuerdan con el gobierno de la Unión apoyos financieros para la realización de obras a través de los "grants in aide". (15)

De lo anterior concluimos que en la actualidad, las relaciones de gobierno no se norman exclusivamente en la Constitución y en la ley, sino también a través de los convenios que celebran por entes de derecho

(14) Treviño Martínez Alejandro " Convenios de Coordinación Fiscal entre el Gobierno Federal y las Entidades Federativas " P. 620

(15) Mathiot André. Citado por Treviño Martínez en OP. Cit. P. 620.

público, donde fijan de común acuerdo sus derechos y obligaciones recíprocos, creando efectos en la esfera jurídica de los gobernados.

Es necesario hacer mención que el sistema convencional encuentra su fundamento y límite en la ley. Nuestras autoridades sólo pueden celebrar convenios respecto de materias previstas en las leyes. Mediante los convenios no pueden crearse instituciones jurídicas nuevas o distintas a las previstas en dispositivos legales.

Los convenios complementan la función reguladora de la ley, pero no pueden rebasarla.

2.5.7 FUNDAMENTO LEGAL

La ley ordinaria que de manera especial regula la celebración de convenios en materia fiscal es la Ley de Coordinación Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978 y que entró en vigor a partir del 1º de enero de 1980, a excepción de su capítulo IV que está vigente a partir del 1º de enero de 1979.

En ella encontramos disposiciones relativas a los Convenios de Adhe---

sión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (artículos 2, 10, 11 y 12) y disposiciones que reglamentan los Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal (artículos 13, 14 y 15).

La Ley del Impuesto al Valor Agregado contiene un capítulo denominado "De las Participaciones a las Entidades Federativas" (CAPITULO IX), en cuyos artículos 41 y 42 se señalan los impuestos locales o municipales que deberán suspender los Estados que celebren convenio de adhesión -- con la Secretaría de Hacienda.

En el artículo 69 fracción XII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se señala como facultad no delegable del Secretario del ramo la de "celebrar convenios en materia de -- coordinación fiscal con las entidades federativas y proponer al Presidente de la República el acuerdo relativo al Departamento del Distrito Federal".

"Por lo que se refiere a los Estados de la República, diversas disposiciones facultan también a las autoridades locales, a celebrar dichos -- convenios con la Federación (leyes orgánicas de las administraciones -- públicas de los Estados, códigos fiscales locales, leyes de hacienda, etc.). Algunas entidades, incluso, han reformado sus constituciones lo

cales para dejar establecida la posibilidad jurídica de celebrar estos convenios". (16).

2.6 ANALISIS AL CONVENIO CELEBRADO POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y - CREDITO PUBLICO Y EL ESTADO DE JALISCO

El convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal - que celebraron el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Jalisco fué celebrado el 7 de octubre de 1983 y publicado en el Diario Oficial de la - Federación el miércoles 2 de noviembre de 1983. El convenio fue celebrado por el Licenciado Jesús Silva Herzog y el Licenciado Guillermo Prieto Fortum representando a la Federación en su carácter de Secretario de Hacienda y Crédito Público y Subsecretario de Ingresos de la - misma; por el estado de Jalisco fueron el Licenciado Enrique Alvarez - del Castillo, el Licenciado Eugenio Ruiz Orozco y C.P. Gabriel Cova---rrubias Ibarra en su carácter de Gobernador Constitucional, Secretario General de Gobierno y Tesorero General del Estado respectivamente.

En el considerando decimo segundo se menciona que es necesario la concertación del presente convenio de colaboración administrativa en el - cual se contempla las directrices en materia de facultades de administración de ingresos federales, etc., habiendo dado las generalidades -

del presente convenio me permito a continuación analizar los impuestos administrados por el Estado.

2.6.1 IMPUESTOS ADMINISTRADOS POR EL ESTADO DE JALISCO.

En la Cláusula Segunda del convenio en comento se citan los impuestos e ingresos federales coordinados y se conviene en coordinarse en los siguientes impuestos:

- I Impuesto al Valor Agregado
- II Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, excepto Aeronaves
- III Impues Sobre la Renta por:
 - a) Los ingresos por actividades empresariales de contribuyentes menores.
 - b) Ingresos por actividades agrícolas ganaderas, de pesca y conexas de contribuyentes sujetos a reglas generales dictadas por la Secretaría, entendiéndose por actividades conexas las comerciales en los giros de introducción y comisión de ganado, aves, pieles en crudo, percados y mariscos.
 - c) Las retenciones que estén obligados a efectuar los contribuyentes a que se refieren los incisos a) y b) que anteceden, de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.
- IV Impuesto Sobre las Erogaciones por la Remuneración al Trabajo personal prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón que deben pagar los contribuyentes señalados en la fracción III que antecede.

V Aportaciones al I.N.F.O.N.A.V.I.T.

VI Multas impuestas por autoridades federales no fiscales, etc.

Por "ingresos coordinados" se entenderán todos los que administre en su operación el Estado, incluyendo sus accesorios en los términos de este convenio y que se encuentran señalados en la presente cláusula.

En la cláusula que anteriormente me permití transcribir podemos precisar las contribuciones coordinadas, siendo menester de este estudio sólo ha cer alusión a las fracciones III, incisos a), b) y c) y IV de la Cláusu la 2a. del Convenio suscrito.

Me refiero a estas fracciones tan sólo porque son las que se refieren - al impuesto sobre productos del trabajo y observamos que en la fracción III se habla de coordinación de impuesto sobre la renta pero sólo en -- contribuyentes menores y los ingresos por actividades agrícolas y ganaderas sujetos a bases especiales de tributación señaladas por la autori dad federal. Posteriormente se conviene en coordinar el impuesto sobre la renta en tratándose de retenciones de impuesto a los ingresos por sa larios y en general por la prestación de un servicio personal subordina do, pero prestado a contribuyentes menores y a sociedades de cualquier tipo agrícolas o ganaderas sujetas a bases especiales de tributación. -

También concluyo que se coordinan las retenciones por el impuesto a los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente pero sólo en el caso de que un profesional cobre un honorario a una sociedad o asociación agrícola o ganadera sujeta a bases especiales de tributación ya que estas están obligadas por la Ley Federal a retener el 10% sobre los honorarios pactados y pagados. Me refiero sólo a este caso ya que se coordinan como lo dije en materia de retención de impuesto por parte de contribuyentes menores y de agricultores o ganaderos sujetos a bases especiales de tributación, y analizo que el contribuyente menor sólo puede retener impuesto sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, de sus trabajadores y no el impuesto a los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente; ya que esta retención solo opera cuando el prestador del servicio lo lleba a cabo a una sociedad o asociación y por ello cobra un honorario y entonces opera la retención del 10% como lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta y que con posterioridad analizaré en capítulo siguiente. El régimen de contribuyentes menores no permite la asociación y por ello no opera la retención.

En cuanto a la fracción IV de la cláusula Segunda del convenio observamos que se habla de un impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.

Este impuesto no es el mismo que en esta tesis estudio, sino que es un impuesto que comento porque pudiera llegarse a confusiones posteriores, este impuesto es del 1% sobre la nómina del patrón y el sujeto del impuesto es el patrón y no los trabajadores, además, es un impuesto cuya obligación de pago está a cargo del patrón y no de los trabajadores.

Continuando analizando esta cláusula segunda del convenio, observamos que se coordinan los impuestos que en ella se citan pero además, se coordina el cobro de accesorios de ellos, y los accesorios pueden ser las multas y recargos que conforme a la Ley Federal procedieran.

2.6.2 FACULTADES QUE EJERCE EL ESTADO DE JALISCO.

(Las facultades están establecidas de la cláusula Tercera a la Decima Octava).

Para la Administración de los citados ingresos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conviene en coordinarse para ejercer las siguientes funciones operativas, inherentes a la recaudación, comprobación, de terminación y cobranza en los términos de la Legislación Federal aplicable que de manera enunciativa y no limitativa son las que a continuación se señalan:

- I. Registro Federal de Contribuyentes
- II. Recaudación, Notificación y Cobranza
- III. Informática
- IV. Asistencia al Contribuyente
- V. Consultas y Autorizaciones
- VI. Comprobación del cumplimiento de las -
disposiciones fiscales (fiscalización)
- VII. Determinación de Impuestos y de sus ac-
cesorios (liquidación).
- VIII. Imposición y condonación de multas.
- IX. Recursos Administrativos.
- X. Intervención en juicio.

Las autoridades del Estado y de sus Municipios para hacer cumplir sus decisiones, aplicarán + las medidas de apremio que sean necesarias, en los términos del Código Fiscal de la Federa--ción y demás leyes fiscales relativas.

Tratándose de las aportaciones de seguridad so- cial, relativas al Instituto del Fondo Nacio-- nal para la Vivienda de los Trabajadores y del pago de participación de los trabajadores en - las utilidades de las empresas a que estén --- obligados los contribuyentes a que se refieren los incisos a) y b) de la fracción III de la - Cláusula Segunda las atribuciones otorgadas al Estado se manejan en Cláusula expresa dentro - del presente Convenio en forma limitativa.

El Estado, mediante pacto expreso con la Secre- taría, podrá ejercer una o varias de las facul- tades que se le confieren por conducto de sus Municipios.

CUARTA

Las funciones de la Secretaría que conforme a este Convenio se confieren al Estado, serán ejercidas por el Gobernador de la Entidad y por quienes conforme a las disposiciones locales o municipales tengan facultades para administrar contribuciones.

A falta de las disposiciones a que se refiere el párrafo anterior, las facultades que en este convenio se confieren al Estado y a sus Municipios, serán ejercidas por quienes realicen funciones de igual naturaleza a las mencionadas en el presente Convenio, en relación con contribuciones locales o municipales.

QUINTA

El Estado conviene en forma expresa, con la Secretaría, que en materia de multas impuestas por autoridades administrativas federales no fiscales, se efectúen por conducto de las autoridades fiscales municipales las siguientes actividades.

I. Notificar, cuando así proceda, las multas a que se refiere esta cláusula, determinar sus correspondientes accesorios y recaudar unas y otros, incluso a través del procedimiento administrativo de ejecución, tratándose de infractores domiciliados en el territorio del Municipio. Sin embargo, respecto de las multas impuestas por las autoridades de tránsito federal su importe corresponderá al Municipio en donde físicamente se cubran, sin importar el domicilio del infractor, en las proporciones establecidas en este Convenio.

II. Efectuar la devolución de cantidades pagadas indebidamente, de acuerdo con las reglas que dicte la Secretaría.

III. Conceder autorizaciones para el pago en parcialidades de las multas y sus accesorios mencionados en esta Cláusula, debiendo garantizarse el interés fiscal, salvo cuando proceda dispensarlo.

El Estado podrá ejercer directamente las facultades a que se refiere esta Cláusula.

SEXTA

En materia de registro federal de contribuyentes, el Estado ejercerá las siguientes atribuciones de la Secretaría:

I. Expedir y mantener al corriente las constancias de registro y asignación de claves correspondientes, tratándose de los impuestos federales a que estén sujetos los contribuyentes emores y las personas físicas sujetas a reglas generales a que se refiere la cláusula -- Segunda, fracción III, inciso b) de este Convenio.

II. Informar, trimestralmente para los efectos de registro, respecto de los contribuyentes a que se refiere la fracción anterior que pasen al régimen general de la ley.

III. Comprobar el cumplimiento de las obligaciones en materia de registro de los contribuyentes distintos de los señalados en la fracción I y comunicar trimestralmente a la Secretaría los datos de quienes no las hubieran cumplido.

La Secretaría informará a solicitud del Estado los movimientos del padrón de contribuyentes -- no menores del impuesto al valor agregado.

SEPTIMA

En materia de recaudación, el Estado ejercerá respecto de los ingresos coordinados, las siguientes atribuciones de la Secretaría:

I. Recibir y en su caso exigir las declaraciones, avisos y demás documentos a que obliguen las disposiciones fiscales y recaudar los pagos respectivos, así como revisar, determinar y cobrar las diferencias que provengan de errores aritméticos.

II. Formular la determinación provisional de contribuciones señalada en el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación.

III. Notificar los actos administrativos y las resoluciones dictadas por el Estado, relativas a los ingresos coordinados materia de este Convenio y recaudar su importe, en su caso.

IV. Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los ingresos coordinados, que el Estado determine

OCTAVA

El Estado y la Secretaría se suministrarán recíprocamente la información que requieran, -- respecto de ingresos coordinados.

En materia de informática, el Estado procesará los documentos que reciba y enviará a la Secretaría la información capturada, de acuerdo a la normatividad que ésta establezca.

NOVENA

El Estado coadyuvará con la Secretaría en materia de asistencia al contribuyente, respecto de los ingresos coordinados y al efecto:

I. Realizará actividades de orientación sobre las disposiciones fiscales pertinentes.

II. Distribuirá oportunamente los formularios de declaración para ser llenados por los contribuyentes e informará de las fechas y lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.

DECIMA

En materia de consultas y autorizaciones respecto de los ingresos a que se refiere este Convenio, el Estado resolverá las que sobre situaciones reales y concretas hagan los interesados individualmente.

En materia de devoluciones, compensaciones y autorizaciones, el Estado ejercerá respecto de los ingresos coordinados, las siguientes atribuciones de la Secretaría:

I. Autorizar sobre la solicitud de devolución o compensación de cantidades pagadas indebidamente o de saldos pendientes de acreditar y -- efectuar el pago correspondiente.

II. Autorizar el pago de créditos fiscales a plazo, ya sea diferido o en parcialidades, con garantía del interés fiscal, siempre que no se trate de créditos provenientes del ejercicio fiscal en curso del contribuyente, ni de créditos a cargo de contribuyentes sujetos a control presupuestal por parte de la Federación.

DECIMO
PRIMERA

En materia de comprobación el Estado ejercerá respecto de los impuestos coordinados, las facultades relativas al cumplimiento de las disposiciones fiscales, incluyendo la de ordenar y practicar visitas de auditoría e inspección en el domicilio fiscal de los contribuyentes o establecimientos, así como en las oficinas de la autoridad competente.

Cuando para comprobar el cumplimiento de obligaciones en materia de impuesto al valor agregado el Estado desee practicar visitas de auditoría o inspección en el domicilio fiscal de -- contribuyentes dictaminados por contadores públicos, deberá solicitarlo a la Secretaría, sujetándose a las reglas de carácter general que la misma expida al efecto.

La Secretaría proporcionará al Estado información de los contribuyentes que hubieran dado - aviso de sujetar sus resultados fiscales a dic támen de contador público.

DECIMO
SEGUNDA

En las materias de determinación de impuestos y de sus accesorios e imposición de multas, el Estado ejercerá en relación a los impuestos -- coordinados, las siguientes facultades de la - Secretaría:

I. Conforme a los procedimientos señalados en

la Legislación Fiscal Federal, determinar los impuestos y sus accesorios a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación. Asimismo, el Estado aplicará los procedimientos que establezca la Ley para la estimación de los ingresos o del valor de los actos o actividades de los contribuyentes menores, tratándose de los impuestos federales coordinados a que éstos se encuentren afectos.

II. Imponer las multas, descubiertas por el Estado, que correspondan por infracciones al Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones fiscales federales, relacionadas con el cumplimiento de los impuestos federales -- coordinados.

III. Condonar las multas que imponga en el ejercicio de sus atribuciones.

El Estado informará a la Secretaría sobre la comisión de las infracciones de que tenga conocimiento, cuando carezca de la facultad para imponer las multas correspondientes.

El Estado se obliga a comunicar en todos los casos a la Secretaría, por conducto de la Dirección General de Fiscalización, la comisión o presunta comisión de delitos fiscales que conozca con motivo de sus actuaciones.

DECIMO
TERCERA

El Estado recibirá las garantías del interés fiscal, vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación, como con posterioridad; si no lo fuesen, exigirá su ampliación o procederá al secuestro de otros bienes. Las fianzas de instituciones autorizadas serán en todo caso a favor de la Tesorería de la Federación.

El Estado está facultado para resolver sobre la dispensa del otorgamiento de la garantía del interés fiscal, tratándose de los ingre-

sos coordinados a que se refiere el presente -
Convenio excepto tratándose de los ingresos a
que se refiere la fracción V de la Cláusula Se-
gunda.

Respecto de las multas impuestas por autorida-
des administrativas federales no fiscales, las
autoridades municipales cuando se solicite dis-
pensa del otorgamiento de la garantía del inte-
rés fiscal, y consideren procedente la solici-
tud, suspenderán provisionalmente el procedi-
miento administrativo de ejecución durante el
lapso de 45 días, dentro del cual el Estado de-
terminará y les comunicará la procedencia de -
la misma.

DECIMO
CUARTA

La Secretaría autoriza a las oficinas recepto-
ras del Estado, así como a las que el propio -
Estado autorice para recaudar de los contribu-
yentes menores y de las personas señaladas en
la Cláusula Segunda fracción III, incisos 1 y
2 de este Convenio, las aportaciones al Insti-
tuto del Fondo Nacional para la Vivienda de --
los Trabajadores.

El Estado llevará a cabo el procedimiento admi-
nistrativo de ejecución para hacer efectivas --
estas contribuciones y sus accesorios, con re-
lación a los contribuyentes a que se refiere -
el párrafo anterior.

DECIMO
QUINTA

En materia de participación de los trabajado-
res en las utilidades de las empresas, el Esta-
do dictará las resoluciones que correspondan -
cuando se trate de contribuyentes menores o de
personas sujetas a reglas generales dictadas -
por la Secretaría a que se refiere la Cláusula
Segunda fracción III, incisos 1 y 2 de este --
Convenio.

DECIMO
SEXTA

En materia de recursos administrativos, tratán-
dose de impuestos coordinados, el Estado tram-

tará y resolverá los establecidos en el Código Fiscal de la Federación, en relación con actos o resoluciones del propio Estado.

En materia de multas impuestas por autoridades administrativas federales no fiscales, el Municipio tramitará y resolverá los recursos administrativos que se establecen en el citado Código Fiscal de la Federación, excepto el recurso de revocación y los que prevean las leyes federales con base en las cuales se haya aplicado la sanción.

DECIMA
SEPTIMA

El Estado y los Municipios intervendrán, en su caso, como parte en los juicios que se susciten con motivo del ejercicio de las facultades a que se refieren las Cláusulas anteriores. De igual manera asumirán la responsabilidad en la defensa de los mismos.

El Estado informará periódicamente de acuerdo con los lineamientos que al efecto señale la Secretaría, del estado de tramitación y resoluciones que recaigan sobre los juicios en que haya intervenido.

DECIMO
OCTAVA

Sin perjuicio de lo dispuesto en la Cláusula Vigésima de este Convenio, la Secretaría se reserva en materia de la administración operativa de los ingresos coordinados, las siguientes atribuciones:

I. Recibir las declaraciones del impuesto al valor agregado a cargo del contribuyente por la importación de bienes tangibles y recaudar el importe de los créditos correspondientes, así como resolver consultas y autorizaciones en estos casos.

II. Revisar los dictámenes que formulen contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con las declaraciones fiscales.

III. Secuestrar vehículos, salvo que el secuestro se realice con motivo del procedimiento administrativo de ejecución.

IV. Formular querellas, declaratoria de perjuicio y solicitar el sobreseimiento en procesos penales.

V. Las de operación en la administración del impuesto al valor agregado, tratándose del organismo descentralizado denominado "Petróleos Mexicanos" y de las instituciones y sociedades nacionales de crédito, a excepción hecha en relación con estas últimas, de las facultades señaladas en materia de recaudación, que se ejercerán por el Estado.

VI. Notificar y recaudar, incluso a través del procedimiento administrativo de ejecución, el importe de las determinaciones de impuestos coordinados y sus accesorios que hubiera formulado la propia Secretaría.

VII. Interponer:

1. El recurso de revisión ante la Sala Superior del H. Tribunal Fiscal de la Federación.
2. El recurso de revisión fiscal ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Con lo anterior queda debidamente delimitada las actividades que el convenio le otorga al Estado de Jalisco. Pero además de ello me permito comentar que la Cláusula Vigésima del convenio establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá en cualquier tiempo ejercer las atribuciones a que se refiere este convenio, aún cuando hayan sido conferidas expresamente al Estado, pudiendo hacerlo en forma separada o

conjunta con este último.

Con esto concluimos en que existe "Concurrencia Fiscal de Facultades" - ya que tanto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como el Gobierno de Jalisco están facultados para realizar todos los actos tendientes a determinar la existencia de créditos fiscales, por las bases de su liquidación o fijarla en cantidad líquida, cerciorarse del cumplimiento - de las disposiciones fiscales sujetándose para ello a lo que dispone el Código Fiscal de la Federación.

2.6.3 EFECTOS DE LA CELEBRACION DEL CONVENIO DE ADHESION AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL.

Las principales consecuencias, en el Estado de Jalisco son las siguientes de la celebración de este Convenio:

PRIMERA.- El sistema de participaciones del Estado en los ingresos federales se calcula en una cantidad determinada en un 4% de la percepción neta del impuesto sobre la renta, causantes menores sus recargos y multas, además también sobre el impuesto sobre ingresos mercantiles (derogado). (¡OJO! Cláusula Segunda Transitoria del Convenio, después comentaré).

En cuenta a los impuestos estatales suspendidos:

SEGUNDA.- El Estado percibirá como incentivos por las actividades de administración Fiscal que realice con motivo de este Convenio lo siguiente:

I. 8% de lo recaudado en sus Municipios por las multas impuestas por autoridades administrativas federales no fiscales, sus recargos e indemnizaciones que aquéllos cobren, correspondiendo a los Municipios el 90% de lo recaudado por dicho concepto.

II. 35% sobre lo recaudado en impuestos coordinados por las actividades de

1. Comprobación que se ejerza con motivo del programa denominado de --- "Fiscalización Permanente" que el Estado acuerde con la Secretaría, cuyo porcentaje se aplicará únicamente sobre lo recaudado en el impuesto al valor agregado y sus accesorios, incluyendo el monto de las multas.

2. Comprobación, cuando en el desarrollo de una visita de auditoría --- practicada por el Estado, el visitado corrija su situación fiscal en -- los términos de lo dispuesto en el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, cuyo porcentaje sólo se aplicará sobre las diferencias en el impuesto al valor agregado y sus accesorios, incluyendo el monto de las multas.

3. Determinación por el Estado de impuestos omitidos y de sus recargos por rectificación de los errores de cálculo aritmético en las declaraciones de los contribuyentes.

4. Determinación provisional de contribuciones por el Estado, señalada en el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación.

5. Notificación de las resoluciones administrativas dictadas por el Estado que determinen créditos fiscales y sus accesorios, relacionados con los impuestos coordinados, y de las multas que se impongan respecto de los mismos créditos.

6. Notificación de las multas distintas de las señaladas en el inciso anterior, impuestas por el Estado por infracciones al Código Fiscal de la Federación o a las demás disposiciones fiscales.

7. Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución hasta -- sus últimas consecuencias, de las resoluciones dictadas por el Estado, para hacer efectivos los créditos fiscales, sus accesorios y demás multas que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales.

III. 80% sobre el pago que se obtenga como consecuencia de determinación de impuestos coordinados omitidos y de sus recargos provenientes de actos de visita en el domicilio fiscal o de revisiones de escritorio practicadas por el Estado.

IV. 80% de la diferencia entre los impuestos y sus recargos resultantes de la nueva base pagada por contribuyentes menores, y los que se obtengan de la base anterior, incrementada en caso, por la aplicación de los factores que anualmente señala el Congreso de la Unión, siempre que se trate de diferencias de impuestos y sus recargos correspondientes a períodos anteriores al momento en que se determine nueva base por el Estado.

V. 100% de las multas y de las sanciones administrativas que imponga el Estado a los contribuyentes revisados, con motivo de lo señalado en las fracciones III y IV de esta Cláusula.

VI. 100% de los gastos de ejecución que el Estado y sus Municipios cobren.

El Estado y sus Municipios tendrán derecho en relación con los ingresos coordinados que administren, al 100% de la indemnización por cheques re

cibidos por las autoridades fiscales, en los supuestos a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal, siempre que hayan cubierto el monto - de los cheques correspondientes a la Secretaría; en caso contrario, será el 50%.

La aplicación de los incentivos a que se refiere este Convenio, sólo -- procederá cuando se cobren efectivamente los créditos respectivos.

En ningún caso corresponderán al Estado dos o más de los incentivos a - que se refiere esta Cláusula en relación con el mismo pago efectuado -- por el contribuyente o por terceros.

Es conveniente transcribir la cláusula segunda transitoria del Convenio ya que se considera impuesto coordinado al impuesto federal sobre ingre sos mercantiles, impuesto que como es sabido fue derogado por el impues to al valor agregado el 1º de enero de 1980 y que continúa en vigor y - por tanto el Estado de Jalisco es quien lo cobra y administra.

CLAUSULA SEGUNDA TRANSITORIA.- Para efectos de la cláusula Segunda del presente Convenio, se considerará también como ingreso coordinado el impues to federal sobre ingresos mercantiles que quedó - abrogado a partir del primero de enero de 1980, - al entrar en vigor la Ley del Impuesto al Valor -

Agregado, por consiguiente, el Estado ejercerá respecto del citado impuesto todas las facultades que este Convenio le otorga en materia del impuesto al valor agregado.

2.6.4 CONCLUSION

Después de analizado este convenio concluimos que se sigue cobrando el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de un servicio -- personal independiente, así como el impuesto sobre remuneraciones al -- trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, así como en forma independiente; en el Estado de Jalisco. Y es pues -- claro decir que sigue existiendo la hipótesis de este estudio pues existe doble gravámen sobre una misma fuente de ingresos como lo es el sa-- lario y el honorario.

Los impuestos correspondientes serán analizados por separado en los ca-- pítulos tercero y cuarto de este estudio.

CAPITULO TRES. ANALISIS DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS DEL TRABAJO EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA FEDERAL PARA 1986.

3.1 DISPOSICIONES GENERALES.

En esta parte correspondiente a las disposiciones generales establece - quien es el sujeto y cual es el objeto del impuesto al ingreso de las - personas físicas: El artículo 74 primer párrafo señala lo siguiente:

ARTICULO 74.- Están obligados al pago del impuesto establecido en este Título las personas físicas re sidentes en México que obtengan ingresos en efecti vo en bienes o en crédito así como por los ingre-- sos en servicio en los casos que señale esta Ley. También están obligadas al pago del impuesto las - personas físicas residentes en el extranjero que - realicen actividades empresariales en el país a -- través de un establecimiento permanente por los -- ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

Del artículo anterior se desprende cuales son los sujetos y el objeto - del impuesto al ingreso de las personas físicas, son sujetos del impues to las personas físicas y el objeto los ingresos en efectivo, en bie nes y en crédito que perciban dichas personas, así como los ingresos en servicios que en casos específicos señale la ley.

En el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1983 y en -

vigor a partir del 19 de enero de 1984 se reformó el artículo 74 de la Ley para incluir como objeto del impuesto a los ingresos percibidos en servicio.

En cuanto al concepto de ingreso en crédito es necesario hacer las siguientes consideraciones: En principio la Ley grava ingresos más no en tradas en efectivo. La diferencia entre estos dos conceptos está en que el ingreso trae por consecuencia una modificación o cambio en el patrimonio de las personas y en cambio la entrada en efectivo no produce necesariamente esa modificación en el patrimonio personal. Para que exista ingreso gravado en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es requisito que se reciba el ingreso en efectivo o en especie y basta celebrar la operación para que se cree un derecho a su favor, un derecho a exigir una cantidad determinada a cierto plazo.

El citado artículo 74 viene a transformar la naturaleza jurídica del impuesto sobre la renta, pues basta que únicamente se perciban ingresos en efectivo, en especie, en crédito o en servicio para que los sujetos se encuentren obligados al pago del impuesto sin que la ley precise.

Dentro de la parte correspondiente a las disposiciones generales exis-

te una muy importante contenida en el artículo 75 que es del tenor siguiente:

Cuando una persona física realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la -- discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.

II. El contribuyente en un plazo de veinte días, -- informará por escrito a la autoridad fiscal las razones que tuviera para inconformarse o el origen -- que explique la discrepancia y ofrecerá -- pruebas que estimare convenientes, las que acompañará con su escrito o rendirá a más tardar dentro de -- los cuarenta y cinco días siguientes.

III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia ésta se estimará -- ingreso de los señalados en el Capítulo X de este -- Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.

Cuando el contribuyente no presente declaración -- anual estando obligado a ello, se aplicará este -- precepto como si la hubiera presentado sin ingresos.

No es la idea de este trabajo el profundizar demasiado en esos puntos pero en concreto lo que se pretende resolver aquí es de que cuando un contribuyente sea sorprendido con más ingresos de los que ganó y por

72 **ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

ello pagó al fisco su correspondiente impuesto, esa diferencia se irá gravada como parte del Título I de la Ley y este título tiene como particularidad el de que no admite deducción alguna y directamente se calcula el impuesto. El artículo 76 se refiere a aquellos casos en que se perciban ingresos en bienes que se tengan en copropiedad y callendo en este supuesto uno de los copropietarios será el representante común el cual deberá de llevar los libros así como expedir la documentación que determinen las disposiciones fiscales.

Así mismo el cuarto párrafo del artículo 76 de la Ley señala que las disposiciones aplicables a los copropietarios también lo serán respecto de los integrantes de la sociedad conyugal.

Por último el artículo 77 que también se encuentra dentro de la parte de disposiciones generales, señalada todos los ingresos que se considerarán exentos para los efectos de las personas físicas y se concreta a 29 fracciones.

3.2 DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO.

3.2.1 OBJETO

Los ingresos que obtengan las personas físicas, por salarios o por --- cualquier otra cantidad que perciban como consecuencia de la presta--- ción de un servicio personal subordinado.

El artículo 78 establece cuales ingresos quedan comprendidos en este - capítulo, considerando que son los percibidos por la prestación de un servicio personal subordinado, entendiéndose por estos, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Se incluyen aquí también la prima vacacional, el -- aguinaldo, las comisiones y todas las prestaciones a que se refiere la Ley Federal del Trabajo en su artículo 84.

Asimismo, el artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta estable ce que para los efectos del impuesto sobre la renta a que se refiere - el capítulo de los ingresos por salarios y en general por la presta--- ción de un servicio personal subordinado y se asimilan a estos los si- guientes:

- I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obteni- das por los Funcionarios y Trabajadores de la Federa ción, las Entidades Federativas y los Municipios, --

aún cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.

II. Los rendimientos que obtengan los --- miembros de las sociedades cooperativas - de producción, incluyendo los anticipos.

III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

IV. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.

De la transcripción anterior me permito hacer los siguiente comentarios por lo que respecta a la fracción I en esencia de las prestaciones -- percibidas por los funcionarios y trabajadores de la federación, las -- entidades federativas y los municipios, provienen realmente de un servicio personal subordinado teniendo el carácter de auténticos salarios. En el caso de la fracción II los rendimientos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción aquí la ley para evitar -- cualquier interpretación los asimila como ingresos gravados en este -- capítulo. En la fracción III en este caso son asimilados como prestaciones por un servicio personal subordinado quedando obligados las per-- sonas que los perciben a cumplir con las normas del capítulo en comen--

to. La que sí merece un comentario a fondo es la fracción IV pues la finalidad de esta consiste en evitar que los trabajos subordinados que se presten bajo la simulación de servicios profesionales mediante el pago de honorarios se les dé un tratamiento distinto al que les corresponde en esencia. Para ello los párrafos segundo y tercero de la fracción IV en comento establecen lo siguiente:

Para los efectos del párrafo anterior se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario cuando los ingresos que hubiere percibido de dicho prestatario en el año de calendario anterior, representen más del 50% del total de los obtenidos por los conceptos a que se refiere el Artículo 84 de esta Ley.

Antes de que se efectúe el primer pago de honorarios en el año de calendario de que se trate, las personas a que se refiere esta fracción deberán comunicar por escrito al prestatario en cuyas instalaciones se realice la prestación del servicio si los ingresos que obtuvieron de dicho prestatario en el año inmediato anterior excedieron del 50% del total de los percibidos en dicho año de calendario por los conceptos a que se refiere el Artículo 84 de esta Ley. En caso de que se omita dicha comunicación, el prestatario estará obligado a efectuar las retenciones correspondientes.

Para considerar que el servicio se presta en forma preponderante es requisito que se haga en las instalaciones del empleador si estos no se - prestan en las instalaciones del empleador no será aplicable la fracción IV en comento.

3.2.2 INGRESO EN CREDITO Y EN SERVICIOS

Los ingresos en crédito que persivan los sujetos a que este capítulo nos referimos, se deberán declarar y calcular su impuesto hasta el año de - calendario en que sean cobrados. Con esto colegimos que no existe ingreso en crédito en este capítulo. Dentro del objeto general del capítulo que comentamos, el último párrafo del artículo 78 establece:

No se considerarán ingresos en bienes, -- los servicios de comedor y comida proporcionados a los trabajadores; así como el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos y que estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo-prestado.

Con esto queda totalmente aclarado que los servicios de comedor y comida que muchas empresas proporcionan a sus trabajadores no quedan dentro del objeto del impuesto sobre la renta.

El 12 de enero de 1984 la Ley en comento fue adicionada con el artículo 78-A que concretamente se refiere a los ingresos que perciban en servi-

cios las personas sujetas a una relación laboral a que se refiere esta ley, el servicio que presten sea considerado como un servicio personal subordinado, el artículo 78-A dice textualmente lo siguiente:

ARTICULO 78-A.- Para los efectos de este capítulo se consideran, ingresos en servicios por la prestación de un servicio personal subordinado, las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada por dichos préstamos y el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario proporcionado por el Banco de México, cuando ésta última sea mayor.

Los ingresos a que se refiere este Artículo se consideran obtenidos mensualmente y se determinarán aplicando al total del préstamo, disminuído con la parte que del mismo se haya reembolsado, la tasa que resulte conforme al párrafo anterior en la parte que corresponda al mes de que se trate.

Con la presente reforma el Legislador pretende gravar como ingreso en servicio las cantidades que resulten de aplicar al importe de préstamos obtenidos una tasa equivalente a la diferencia entre el costo porcentual promedio de recursos del sistema bancario y la tasa pactada para dichos préstamos concedidos al trabajador, en la parte proporcional que corresponda a un mes y sobre el monto de los salarios insolutos. Esto

quiere decir que el trabajador deberá acumular el ingreso en servicio a los demás ingresos que perciba durante el mes por otros conceptos originados de la relación laboral y sobre esa base el patrón deberá aplicar la tarifa del artículo 80 que es tarifa de retención de impuesto y que más adelante explicaremos. Por otra parte la circular miscelánea de 28 de febrero de 1986 establece lo siguiente textualmente en su punto 38:

38.- No se pagará el impuesto sobre la renta, en los términos del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por los ingresos a que se refiere el Artículo 78-A de dicha Ley, cuando sean obtenidos por los trabajadores no sindicalizados comprendidos en los apartados "A" y "B" del artículo 123 Constitucional, incluyendo a los trabajadores al servicio de las Entidades Federativas y de los Municipios siempre que los préstamos correspondientes le sean otorgados bajo las mismas condiciones y siguiendo los mismos criterios referentes a años de servicio, características del trabajo, montos de salario u otros, que hayan sido establecidos de manera general para otorgar dichos préstamos a los trabajadores sindicalizados de la misma Empresa.

La regla que comentamos aquí, incluida en la Circular Miscelánea debe principalmente a que el artículo 78-A, de la Ley tiene vicios de clara inconstitucionalidad, pues es discriminatorio entre distinguir de trabajadores sindicalizados y no sindicalizados, pero eso no es materia de este trabajo.

3.2.3 RETENCION Y ENTERO DEL IMPUESTO

Los empleadores o patrones que hagan pagos por cualquiera de los conceptos a que se refiere el artículo 78 de esta Ley, están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. A la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes se le debe de deducir previamente el salario mínimo de la zona económica del contribuyente, multiplicando el salario por el número de días a que corresponda el pago y al resultado se le aplica la tarifa del artículo 80 de la Ley, pero si el trabajador no laboró el mes completo, sino parte, entonces los días laborados se multiplicarán por el salario mínimo correspondiente y el resultado será la cantidad a deducir.

Las retenciones deberán efectuarse conforme a la tarifa del artículo 80 que a continuación se transcribe:

Límite Inferior M\$N	Límite Superior M\$N	Cuota Fija M\$N	Por -----	Por-----
			ciento para aplicarse sobre --- el exce-- dente del Límite - Inferior %	ciento adi- cional par aplicarse sobre el excedente del Límite Inferior %
0.00	8,400.00	0.00	3	
8,400.01	17,000.00	252.00	6	
17,000.01	57,700.00	768.00	10	
57,000.01	75,500.00	4,838.00	13	
111,500.01	132,900.00	12,912.00	19	
132,900.01	176,100.00	16,978.00	22	
176,100.01	275,600.00	26,482.00	26	
275,600.01	332,300.00	52,352.00	30	
332,300.01	469,300.00	69,362.00	34	0.00
469,300.01	632,200.00	115,942.00	38	4,658.00
632,200.01	798,300.00	177,844.00	42	10,848.00
798,300.01	945,300.00	247,606.00	44	17,824.00
945,300.01	1'141,900.00	312,286.00	46	24,292.00
1'141,900.01	1'341,200.00	402,722.00	48	33,336.00
1'341,200.01	1'542,900.00	498,386.00	50	42,902.00
1'542,900.01	1'941,300.00	599,236.00	52	52,987.00
1'941,300.01	2'344,800.00	806,404.00	54	73,704.00
2'344,800.01	2'666,700.00	1'024,294.00	54.5	95,493.00
2'666,700.01	en adelante	1'199,729.00	55	113,037.00

Ejemplo:

Bases para calcular la retención mensual a un trabajador que labora todo un mes de 30 días (Artículo 8 segundo párrafo).

Sueldo mensual \$ 100,000.00
 Salario mínimo diario Guadalajara 2,064.00

Procedimiento:

1º sueldo mensual \$ 100,000.00
 menos salario mínimo 2,064.X30 días) 61,920.00
 Base Gravable \$ 38,080.00

2º A la Base Gravable de \$ 38,080.00 se le aplica la tarifa del artículo 80 para obtener el impuesto a retener que es de - - - -
\$ 2,876.00.

Es requisito indispensable que el trabajador gane más del salario mínimo mensual pues este esta exento.

3.2.4 SUJETOS ESPECIALES QUE LA LEY CONSIDERA COMO TRABAJADORES.

El artículo 80 en el tercer párrafo posterior a la tarifa establece el procedimiento de retención a administradores y consejeros que como recordamos, los ingresos que perciban por el desempeño de sus cargos se encuentran gravados en los términos de la fracción III del artículo 48. Este procedimiento consiste en que los honorarios pagados a todos los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos, administradores, comisarios y gerentes generales, la retención no podrá ser inferior al 30% sobre su monto, salvo que exista además relación de -- trabajo con el retenedor, en cuyo caso procederá a hacerse la reten--- ción como lo analizamos anteriormente. De tal suerte que si un consejero, etc., al pagarle sus honorarios preste servicio le deberemos de retener como mínimo el 30% de impuesto esto después de aplicar la tari fa del artículo 80 ya que si después de aplicarla resulta más del 30%

de retención entonces se aplica la tarifa.

3.2.5 RETENCION DE PAGOS POR SEPARACION.

Antes de entrar a explicar el procedimiento de retención por ingresos obtenidos con motivo de la separación, es conveniente tomar en cuenta que la fracción X del artículo 77 establece que se exceptúan del pago del impuesto los ingresos que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación por concepto de, prima de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos hasta por el equivalente de noventa veces el salario mínimo general de la zona económica del trabajador por cada año de servicio. De lo anterior se desprende que para calcular el impuesto deberá destarse previamente una cantidad equivalente a 90 veces el salario mínimo de la zona económica del trabajador por cada año de servicio prestado y el excedente si lo hubiere, se pagará en los términos de ley.

Igualmente y de acuerdo con la fracción XI del artículo 77 las gratificaciones anuales (aguinaldo) que persiban los trabajadores se encuentran exentas hasta el equivalente del salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado a 30 días.

3.2.6. RETENCION POR JUVILACION O PENSIONES.

Cuando se hagan pagos únicos que cubran jubilaciones, pensiones o haberes de retiro se deberá aplicar el procedimiento señalado en el artículo 85 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para calcular el impuesto a retener, asimismo se podrá optar por el procedimiento señalado en el artículo 86 del mismo Reglamento, para calcular el impuesto a retener cuando se hagan pagos por gratificaciones anuales, participación de utilidades, primas dominicales o vacaciones, preceptos a los cuales nos remitimos.

El artículo 91 señala el procedimiento a seguir para los trabajadores que perciban, por una sola vez y por razones no imputables a ellos, -- ingresos gravables que correspondan a varios meses. Dicho precepto se encuentra redactado en los siguientes términos:

ARTICULO 91.- Cuando por razones no imputables al trabajador, éste obtenga en una sola vez -- percepciones gravables correspondientes a varios meses, distintas de la gratificación -- anual, de la participación de utilidades, de las primas vacacionales o dominicales, los pagos provisionales se calcularán dividiendo el monto total de la percepción entre el número -- de meses que corresponda, calculando el impues -- to relativo a la percepción mensual obtenida -- mediante el procedimiento establecido en el -- artículo 80 de la Ley, y multiplicando el re -- sultado por.

3.2.7 DECLARACION Y CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL

El impuesto anual se calcula restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año de calendario por servicios personales subordinados, el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año aplicando al resultado la tarifa del artículo 141, al impuesto se le restará el importe de los pagos provisionales efectuados y la diferencia que resulta a cargo del contribuyente deberá enterarse a más tardar en el mes de febrero del siguiente año de calendario de que se trate ante las oficinas autorizadas.

Antes de seguir adelante cabe señalar que el artículo 140 de la Ley, establece como deducciones para efecto de la declaración anual, la del salario mínimo de la zona económica del contribuyente elevado al año así como los gastos médicos, funerarios y donativos. Es preciso señalar que se tiene derecho a estas cuatro deducciones si el trabajador presenta su declaración anual por su parte y si tiene estos gastos ya que si el patrón es el que presenta la declaración anual del trabajador sólo tiene derecho a la deducción del salario mínimo elevado al año de la zona económica del contribuyente.

Para el cálculo del Impuesto Anual de un trabajador deberán sumarse todos los ingresos gravables que perciba el trabajador durante el año, sin deducción alguna, es decir sumando todos los sueldos mas aquellas-

prestaciones a que por Ley tiene derecho, tales como horas extras y -- prima vacacional o cualquier otra prestación que voluntariamente les -- otorgó el patrón debiéndose incurrir dentro de estas prestaciones la -- gratificación anual originando con la salvedad ya apuntada, consisten-- te en que esta prestación se encuentra exenta hasta el equivalente de-- salario mínimo general de la zona económica del trabajador elevado a -- 30 días, debiéndose pagar por el excedente el impuesto que establece la Ley.

Bajo estas condiciones la deducción del salario mínimo que efectúe el patrón o empleado durante los meses señalados para calcular el Impues-- to a retener, únicamente se hará para efectos del pago provisional pe-- ro, tratándose de la declaración anual, deberán de sumarse la totali-- dad de los ingresos gravables.

Ejemplo:

Los \$ 980,000.00 del trabajador los llevamos como ingreso gravable --- anual considerando que este empleado no tuvo ningún gasto de los com-- prendidos en el Artículo 140 fracciones II, III y IV ya que como recor-- damos son gastos médicos, funerarios o donativos.

Procedimiento:

1º. Ingreso gravable acumulable

menos salario mínimo (140 Frac. 1)	980 000
2 064 x 365 (días)	<u>753 360</u>
	226 640
2º: A la cantidad de \$ 226 640 00 se le aplica la tarifa del artículo 141 y se obtiene un impuesto de - - - ---	
\$ 11 450 00	
3º: Impuesto anual	11 450
Menos retenciones Artículo 80 y --	
142 Frac. 1	<u>5 000</u>
Saldo a pagar anual	6 450

Cálculo del impuesto anual de ingresos por separación.

En el caso en que los trabajadores fueren despedidos o se separen voluntariamente de su trabajo, habiendo percibido primas de antigüedad - indemnizaciones u otros pagos por separación, el Artículo 79 de la Ley establece un procedimiento especial para efectuar el cálculo del impuesto anual, debiéndose aplicar las reglas en el citado Artículo 79 - que a continuación me permito transcribir:

Artículo 79. Cuando se obtengan ingresos - por concepto de primas de antigüedad, retiro o indemnizaciones u otros pagos, por separación se calculará el impuesto anual, conforme a las siguientes reglas:

I. Del total de percepciones por este concepto, se separará una cantidad igual al último sueldo mensual ordinario, la cual se sumará a los demás ingresos por los que se deba pagar el impuesto en el año de calendario de que se trate y se calculará en los términos de este Título, el impuesto correspondiente a dichos ingresos. Cuando el total de las percepciones sean inferiores al último sueldo mensual ordinario éstas se sumarán en su totalidad a los demás ingresos por los que se deba pagar el impuesto y no se aplicará la fracción II de este artículo.

II. Al total de percepciones por este concepto se restará una cantidad igual al último sueldo mensual ordinario y al resultado se aplicará la tasa que correspondió al impuesto que señala la fracción anterior.- El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede.

La tasa a que se refiere la fracción II se calculará dividiendo el impuesto señalado en la fracción I entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del Artículo 141; el cociente se multiplicará por cien y el producto se expresa en por ciento.

Lo anterior significa que al total de las percepciones por indemnización, retiro u otros conceptos análogos, deberá separarse una cantidad equivalente al último sueldo mensual ordinario que percibió el trabajador siempre y cuando sea éste inferior al total de la indemnización.

Esta cantidad que es equivalente al último sueldo mensual ordinario se sumará a los demás ingresos acumulables si es que además de ser trabajador tuviera ingresos de otra índole, y se procederá a hacer el cálculo del impuesto anual.

Una vez calculado el impuesto anual éste se dividirá entre el ingreso que sirvió de base para aplicar la tarifa del artículo 141, el resultado se multiplicará por 100 para expresar su producto en porcentaje; este porcentaje representa lo que está pagando una persona de impuestos en relación a sus ingresos gravables acumulables en el año de calendario. Este porcentaje se aplicará a la parte correspondiente de la indemnización que no se acumuló, sin incurrir lógicamente la parte del sueldo mensual ordinario que se acumuló, el resultado será el impuesto a pagar por la parte no acumulable, debiéndose sumar con el impuesto de los ingresos acumulables siendo éste el impuesto anual total, y acreditándose desde luego en su caso los pagos provisionales por las retenciones que hubiere hecho el patrón.

En el ejemplo siguiente se podrá ver el cálculo del impuesto anual de un trabajador que es despedido de su trabajo recibiendo además de los salarios una indemnización por separación.

Ejemplo:

Declaración anual del trabajador que percibe salarios por -----

\$ 925 000 00 hasta el 3 de diciembre de 1986 fecha en que es despedido de su trabajo y la indemnización es de \$ 190 000 00 El -- sueldo a la fecha de despido es de \$ 100 000 00 se le han retenido impuesto por salarios por \$ 10 000 00 y por la indemnización-- \$ 7 809 00.

Procedimiento:

- 1º Los \$ 925 000 por salarios serán acumulables.
- 2º De acuerdo con el procedimiento señalado en la fracción I del artículo 79 de los \$ 190 000 00 se separará una cantidad igual - al último sueldo mensual ordinario o sea \$ 100 000 00.
- 3º Se suman los \$ 100 000 00 a otros ingresos acumulables si es- que los tuviere.

Salarios	\$ 925 000 00
Cantidad separada acumulable	<u>100 000 00</u>
Total ingreso gravable acumulado	\$ 1 025 000 00
Menos salario mínimo anual	<u>753 360 00</u>
Base gravable	271 640 00

- 4º A la base gravable de \$ 271 640 00 le aplicamos la tarifa del Artículo 141 y resulta un impuesto de \$ 7 112 40.

5: A los \$ 90 000 00 restantes de la indemnización se les aplicará la tasa del impuesto que se determinó por los ingresos acumulables (base gravable).

6: Para determinar la tasa se dividiría el impuesto anual entre la base gravable. (Cantidad a la que se le aplicó la tarifa).

<u>Impuesto por ingresos acumulables</u>	\$ 7 112 40	0.0261
Base gravable	271 640 00	

7: A la cantidad de 0.0261 se multiplicará por 100 y su resultado se expresa en por ciento.

$$0.0261 \times 100 = 2.61 \%$$

8: el 2.6 % es lo que pagó la persona física por sus ingresos -- acumulables. Este 2.61 % se aplicará a los \$ 900 000 00 no acumulables y el resultado será el impuesto por ese concepto:

$$90\ 000\ 00 \times 2.61\ \% = 2\ 349$$

9: la declaración anual se presentará en los siguientes términos:

Impuesto por ingresos acumulables	7 112 40
Impuesto por indemnización no acumulable	<u>2 349 00</u>
Total impuesto anual	9 461 40

Menos retenciones por salarios	\$ 10 000 00	
Menos retención por indemnización	<u>7 809 00</u>	(17 809 00)
Saldo a favor		<u>8 349 60</u>

Tratándose de pensiones, jubilaciones o haberes de retiro que el patrón le entregue al trabajador mediante un pago único, deberá aplicarse el - procedimiento establecido en el Artículo 84 del Reglamento de la Ley -- del Impuesto sobre la Renta en donde se determinará cual es la propor-- ción que se encuentra gravado así como la parte correspondiente exenta, no me permito transcribir tal precepto por no considerarlo de importan- cia.

3.2.8 OBLIGACIONES DEL PATRON O EMPLEADOR.

El Artículo 83 de la Ley del I.S.R. establece las obligaciones que tie- nen los patrones o empleadores misma que me permito transcribir:

I. Efectuar las retenciones señaladas en - el Artículo 80.

II. Calcular el impuesto anual de las per- sonas que les hubieren prestado servicios- subordinados, en los términos del artículo 81.

III. Proporcionar a las personas que les - hubieran prestado servicios personales su- subordinados, constancias de remuneraciones- cubiertas y de retenciones efectuadas en el año de calendario de que se trate.

Las constancias deberán proporcionarse - -

a más tardar el 31 de enero de cada año.-
En los casos de retiro del trabajador se-
proporcionarán dentro del mes siguiente a
aquél en que ocurra la separación.

IV. Solicitar en su caso, las constancias-
a que se refiere la fracción anterior, a-
las personas que contraten para prestar
servicios subordinados, a más tardar, den-
tro del mes siguiente a aquél en que se
inicie la prestación del servicio y cer-
ciorarse que estén inscritos en el regis-
tro federal de contribuyentes.

V. Presentar ante las oficinas autoriza--
das en el mes de febrero de cada año de--
claración, proporcionando información so-
bre el nombre clave de Registro Federal -
de Contribuyentes, remuneraciones cubier-
tas, retenciones efectuadas y en su caso
el monto del impuesto anual, correspondien-
tes a cada una de las personas que les hu-
bieran prestado servicios en el año de ca-
lendaria anterior. La información conteni-
da en las constancias que reciban de con--
formidad con la fracción IV de este artícu-
lo, se incorporará en la misma declaración.

En los casos en que una sociedad sea fusio-
nada o entre en liquidación, la declaración
que debe presentarse conforme a lo previs-
to en la fracción V de este artículo, se -
efectuará dentro del mes siguiente a aquél
en que se termine anticipadamente el ejer-
cicio.

Quedan exceptuados de las obligaciones seña-
ladas en este artículo los organismos inter-
nacionales cuando así lo establezcan los --
tratados o convenios respectivos, así como
los Estados extranjeros.

3.2.9 OBLIGACIONES DE LOS TRABAJADORES O EMPLEADOS

El Artículo 82 de la Ley I.S.R. establece las obligaciones que tienen -

los trabajadores que perciban ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado; estas obligaciones son las siguientes:

I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y proporcionar su clave de registro al empleador.

II. Solicitar las constancias a que se refiere la fracción III del artículo 83 y proporcionarlas al empleador dentro del mes siguiente a aquel en que se inicie la prestación del servicio, o en su caso, al empleador que vaya a efectuar el cálculo del impuesto definitivo o acompañarlas a su declaración anual. No se solicitará la constancia al empleador que haga la liquidación del año.

III. Presentar declaración anual en los siguientes casos.

a) Cuando obtengan ingresos distintos de los señalados en este Capítulo, salvo lo dispuesto en el Artículo 128 de esta Ley.

b) Cuando obtengan ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este Capítulo que excedan de una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general que corresponda a la zona económica del Distrito Federal, elevado al año.

c) Cuando dejen de prestar servicios a más tardar el 31 de diciembre del año de que se trate o cuando a dicha fecha se presten servicios a dos o más empleadores.

d) Cuando obtengan ingresos, por los conceptos a que se refiere este Capítulo, de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar las retenciones del Artículo 80 de esta Ley.

3.2.10 EXENCIONES

Ya comenté en la parte correspondiente a disposiciones generales que -- el Artículo 77 de la Ley establece en 29 fracciones los ingresos que se encuentran exentos del Impuesto sobre la Renta bajo estas circunstancias en las Fracciones I a XIII aparecen los ingresos exentos por lo que respecta a la prestación de un servicio personal subordinado.

Los ingresos exentos a que se refiere el citado Artículo 77 son los siguientes:

1. Las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario hasta el límite establecido en la Ley Federal del Trabajo, así como las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores de salario mínimo general para una o varias zonas económicas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

De acuerdo con esta Fracción I en principio el salario mínimo aunque -- parezca una contradicción, es ingreso gravable; esta fracción solamente exime del pago a las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores que perciban el salario mínimo general, que se encuentren calculadas sobre la base de dicho salario y siempre y cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral pues por el exceden-

te se pagará el impuesto en los términos antes comentados.

Sin embargo por el hecho de que aquí se diga que el salario mínimo es ingreso gravable, hay que recordar de que todos los trabajadores de acuerdo con el Artículo 140 de la Ley tienen derecho a deducir en su declaración anual el salario mínimo general de la zona económica elevada al año. Por otra parte, deben entenderse como prestaciones distintas del salario aquellas que no correspondan al salario que conocemos como "contratado".

Por último, mediante reforma que entró en vigor el 1º de enero de 1985 se expresa categóricamente que las remuneraciones por el "tiempo extra" que obtengan los trabajadores del salario mínimo estarán exentas hasta el límite establecido en la Ley Federal del Trabajo y que está muy concretamente en su Artículo 66 señala como máximo el límite máximo de 3 tres horas diarias y tres veces en una semana.

11. Las indemnizaciones por riesgos o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las Leyes o contratos de trabajo respectivos.

Por lo que respecta a la Fracción 11 que no requiere mayor comentario establece claramente que cualquier indemnización, ya sea por riesgos o enfermedades, que se conceda de acuerdo con las Leyes o contratos de --

trabajo estarán exentas del pago del impuesto.

III Las jubilaciones, pensiones y haberes de retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

En la Fracción III habla de que todas las percepciones por concepto de jubilación, pensión y haberes de retiro, en los casos señalados en la citada fracción estarán exentas siempre y cuando el monto diario no exceda de nueve veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente por la cantidad que exceda de pagar el impuesto como ya lo expliqué en hojas anteriores. Fija un equivalente de nueve veces el salario mínimo por la simple y sencilla razón de que toda persona que deba presentar su declaración anual, tiene derecho a efectuar una deducción equivalente al salario mínimo anual; por lo tanto, de hecho, las percepciones a que esta fracción se refiere quedan limitadas finalmente a un monto de 10 veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente.

IV. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o con

tratos de trabajo.
V. Las prestaciones de seguridad social -- que otorgan las instituciones públicas.

El comentario que hago a las Fracciones IV y V son de que al no limitarse las percepciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas correspondientes debe entenderse que cualquier cantidad entregada bajo este concepto quedan exentas del pago del impuesto.

VI Los percibidos con motivo de subsidio - por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga que se concedan de manera general de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

Esta fracción VI en comento establece las prestaciones de previsión social que se detallan en forma enunciativa; es decir, podrá considerarse en estos supuestos cualquier otra prestación de naturaleza análoga, --- siempre que se concedan de manera general y de acuerdo con las Leyes y contratos de trabajo.

Por otra parte tenemos el último párrafo de la fracción XXIX del Artículo 77 de la Ley que dispone lo siguiente:

La exención contenida en la Fracción VI de este artículo se limitará cuando la suma - de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y el monto de esta exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente, elevado al año; cuando dicha suma exceda de la cantidad citada, solamente se considerará como ingreso no sujeto al pago -

del impuesto por los conceptos mencionados en la fracción de referencia, un monto hasta de un salario mínimo general de la zona económica del contribuyente, elevado al -- año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados y el importe de la -- exención prevista en la fracción citada, -- sea inferior a siete veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente, elevado al año.

A través de la Lectura del párrafo anterior se pueden inferir dos situaciones:

Primera.-- Que su contenido tiene la finalidad de limitar la exención-- de las prestaciones de previsión social.

Segunda.-- Que su contenido es claro en su primera parte pero que es confuso en su segunda parte que no tiene objeto que profundice en ello tanto.

En síntesis el problema se resuelve con lo que establece el Artículo 80 del Reglamento de la Ley que no transcribo por no ser oportuno a este -- trabajo.

VII. La entrega de los depósitos constituidos en el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o en los demás institutos de seguridad social, en --

-términos de Ley, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II, o en su caso, de este Título.

VIII. Los proventos de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II o, en su caso, de este Título; así como por los ingresos a que se refiere el Artículo 78-A de este ordenamiento cuando se trate de préstamos concedidos de manera general a los trabajadores sindicalizados comprendidos en los Apartados A y B del Artículo 123 Constitucional, incluyendo a los Trabajadores al Servicio de los Estados y de los Municipios.

Estas Fracciones VII y VIII disponen que los ingresos por ^{de} fondos de ahorro, establecidos por las empresas deben de reunir los requisitos de deducibilidad del título II de la Ley pues en caso contrario estarán gravados. Observamos que este precepto de exención ya íntimamente ligado con el Artículo aplicable a las empresas pues estas reúnen el requisito de deducibilidad de ese gastos este ingreso estará exento para el trabajador.

Por lo que respecta a cajas de ahorro de trabajadores, debe entenderse que la exención se refiere al rendimiento obtenido de la caja y no el reembolso mismo que no constituye un ingreso gravable.

IX. La cuota de seguridad social de los -
trabajadores pagada por los patrones.

Las cuotas de seguridad social que deban pagar los trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, según sea el caso y que -
constituyen un ingreso a ser pagado por los patrones tampoco serán objeto del Impuesto sobre la Renta.

X. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral, -
en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, hasta por equivalente a noventa veces el salario -
mínimo general de la zona económica del contribuyente por cada año de servicio.-
Los años de servicio serán los que se hubieran considerado para el cálculo de los conceptos mencionados. Toda fracción de más de seis meses se considerará un año completo. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título.

La exención a que se refiere esta fracción X, ya fue comentada y explicada con anterioridad.

XI. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general de la zona económica del trabajador elevado a 30 --

días, cuando dichas gratificaciones se -- otorguen en forma general, pagando por el excedente el impuesto en los términos de este Título.

La exención a que esta fracción XI se refiere a todos los trabajado--- res en general, ya sea que perciban el salario mínimo o una cantidad su perior, siempre que se otorguen en forma general y no exedan de una can tidad equivalente al salario mfnimo general elevado a 30 días.

XII. Las remuneraciones por servicios per sonales subordinados que perciban los ex tranjeros, en los siguientes casos:

- a) Los agentes diplomáticos.
- b) Los agentes consulares, en el ejercicio de sus funciones, en casos de reciprocidad.
- c) Los empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros, que sean naciona les de los países representados, siempre que exista reciprocidad.
- d) Los miembros de delegaciones oficiales, en caso de reciprocidad, cuando represen-- ten países extranjeros.
- e) Los miembros de delegaciones científi cas y humanitarias.
- f) Los representantes, funcionarios y em-- pleados de los organismos internacionales con sede u oficina en México, cuando así lo establezcan los tratados o convenios.
- g) Los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país que dependan.

La Fracción XII que ahora comento contiene en sus incisos una serie de-

exenciones para diversos funcionarios públicos de países extranjeros, - así como para los trabajadores de los mismos, que en la mayoría de los casos quedaban sujetos al pago del impuesto que tenga establecido el país al que pertenecen.

XIII. Los percibidos para gastos de representación y viáticos cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y - se compruebe esta circunstancia con documentación de terceros que reúna los requisitos fiscales.

Realmente la exención de esta fracción XIII y última no tiene razón de ser ya que los gastos erogados a nombre y en beneficio del patrón que - le son anticipados o reembolsados al trabajador según sea el caso no -- pueden constituir " ingreso gravable " para este último.

3.3 DE LOS INGRESOS POR HONORARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE - UN SERVICIO PERSONAL INDEPENDIENTE.

3.3.1 OBJETO DEL IMPUESTO

Los sujetos de este punto serán las pérdidas físicas que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal independiente entendiéndose se por estos ingresos aquellos que no estén considerados en el punto relativo a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un

servicio personal subordinado que analizamos ya con anterioridad.

Se considera que los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente los obtiene en su totalidad quien presta el servicio, esta disposición tiende a evitar la derrama del ingreso entre terceras -- personas, ya sea por disposición de la Ley o por contratos celebrados -- con éstas.

Así mismo el segundo párrafo del Artículo 84 de la Ley I.S.R. establece lo siguiente:

Las personas que enajenan obras de arte - hechas por ellas, así como los agentes de instituciones de crédito, de seguros, de fianzas o de valores, los promotores de valores y quienes obtengan ingresos mediante la explotación de una patente aduanal, cuando no presten servicios personales subordinados, calcularán el impuesto correspondiente en los términos de este Capítulo, inclusive cuando su actividad sea comercial.

Tal y como se encuentra redactada la disposición anterior se puede interpretar que dichas personas, cuando presten servicios subordinados es taran sujetas a las disposiciones del punto que anteriormente explicamos y si prestan servicios personales independientes, entonces estarán gravadas conforme a el que ahora comentamos, aún y cuando su actividad-

sea de carácter comercial.

3.3.2 INGRESO EN CREDITO

El mismo tratamiento fiscal reciben los ingresos en crédito en el ---- punto anterior que en el presente y es decir que el ingreso se declarará y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.

En resumen, el presente punto grava los ingresos que perciban las personas físicas ya sea en efectivo o en especie, por la prestación de un -- servicio personal independiente.

3.3.3 DETERMINACION DEL INGRESO GRAVABLE ACUMULABLE.

3.3.3.1 DEDUCCIONES

La Ley del Impuesto sobre la Renta en su Artículo 85 establece que las personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, podrán efectuar la deducción de los gastos e inversiones necesarios para su obtención.

La Ley no determina cuales son o pueden ser estas deducciones que tienen

derecho a efectuar las personas que perciban ingresos por honorarios, - señalando únicamente que serán con gastos e inversiones necesarios para su obtención, así pues para saber si un gasto o inversión es deducible- deberá atenderse necesariamente a la actividad realizada por la persona física de que se trata, pues lo que para unos será deducible para otros no lo será.

En el artículo 136 se establecen los requisitos que deben de reunir --- las deducciones, mismos que se pueden dividir para efectos prácticos en 2 categorías:

La primera que corresponde a los requisitos de carácter general y la -- segunda que consiste en requisitos de carácter especial que son aplicables única y exclusivamente a ciertas erogaciones o gastos efectuados.

3.3.3.2 REQUISITOS GENERALES DE LAS DEDUCCIONES

A este punto de los ingresos por honorarios le son aplicables los requisitos generales contenidos, en el Artículo 136 y que a continuación analizaré y transcribiré fracción por fracción:

1. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos por --

los que se está obligado al pago de este impuesto.

El problema es que esta fracción I para saber hasta que punto un gasto es estrictamente indispensable o no y se debe de atender a la naturaleza de la actividad realizada pues los gastos de un médico en su equipo no son los mismos que los de un abogado.

II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos del artículo 138.

Las normas para deducir las inversiones se encuentran comprendidas en el Artículo 138 que como lo señala la fracción anterior nos permitimos estudiar.

Unicamente podrán deducirse un porcentaje anual señalado en la Ley y -- no toda la inversión en un año, los porcentajes autorizados por la Ley son los siguientes: 5 % para construcción, 10 % para gastos de instalación, 20 % para automóviles y otros equipos de transporte, 25 % para -- equipo de computación y 10 % para equipo y bienes muebles distintos de los anteriores.

III. Que se resten una sola vez, aún cuan

do estén relacionadas con la obtención de diversos ingresos.

Si se tuvo ingresos por otro capítulo de la Ley sólo se podrá deducir una vez el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente y no tantas veces como ingresos distintos se tengan.

IV. Que se comparen con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales relativos a la identidad y domicilio de quien los expida, así como de quien adquirió el bien de que se trate o recibió el servicio, y que en el caso de contribuyentes que en el año de calendario inmediato anterior hubieran obtenido ingresos acumulables superiores a cien millones de pesos efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, los pagos en dinero cuyo monto exceda de dos veces el salario mínimo general de su zona económica vigente el 1º de enero del año de que se trate, elevado al mes, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá liberar de la obligación de pagar las erogaciones con cheques nominativos a que se refiere esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones sin servicios bancarios o en zonas rurales.

Los pagos efectuados tratándose de gastos e inversiones deberán comprobarse con la documentación que las disposiciones fiscales exigen a cada una de las personas a quienes se hace el pago cuya deducción se preten-

de, debiendo dicha documentación contener los requisitos fiscales ---- que al efecto se señalen.

Sin embargo esta fracción en comento pretende que las personas físicas-contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, que en el año inmediato anterior hubieran obtenido ingresos acumulables mayores a 100 millones de pesos deben hacer sus pagos por los conceptos que pretenden hacer deducibles mediante cheque nominativo respecto de aquellos pagos en dinero--cuyo monto exceda del doble del salario mínimo de la zona económica del --contribuyente elevado al mes, lo cual viene a ser un absurdo por razo--nes que no corresponden a este estudio analizar.

V. Que estén debidamente registradas en--contabilidad tratándose de personas obli--gadas a llevarla.

Las personas que perciban ingresos por honorarios deben llevar un libro de ingresos y egresos e inversiones amortizables o depreciables, en don--de asienten correctamente todos sus gastos e inversiones pues de no cum--plir este requisito sus erogaciones no serán deducibles.

VI. Que los pagos de primas por seguros o--fianzas se hagan las instituciones mexica--canas y correspondan a conceptos que esta--Ley señala como deducibles o que en otras--leyes se establezca la obligación de con--tratarlas.

Este es el caso de pago de primas por seguros de automóviles, edificios y construcciones en general o de cualquier otro bien cuya inversión sea deducible siempre y cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad.

VII. Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recaben de éstos copias de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

Con el objeto de que la persona que perciba ingresos por honorarios pueda deducir de éstos el pago de salarios hechos a sus empleados, deberá retenerles el impuesto como lo analizamos en el punto anterior.

VIII. Cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, se proporcione la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

Por lo que respecta a la clave del registro federal de contribuyentes, la obligación que tiene la persona que efectúa el pago es de que se le proporcione el número de la citada clave, sin que esté obligado a cerciorarse de la autenticidad de ella.

IX. Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece la Ley.

En muchas ocasiones resulta difícil para los contribuyentes poder cumplir con todos los requisitos que señala la Ley en forma inmediata, por tal motivo la Ley permite que a más tardar de la fecha en que los contribuyentes deban de presentar su declaración cumplan con todos los requisitos. Es conveniente decir que las personas físicas que perciban ingresos por honorarios de este capítulo la declaración anual se debe de presentar a más tardar el 30 de abril por los ingresos obtenidos del 1º de enero al 31 de diciembre del año inmediato anterior.

X. Que tratándose de pagos a otros contribuyentes, cuando a la vez sean ingresos de los señalados en los Capítulos I, II y III de este Título, sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el año de calendario de que se trate, o a más tardar a la fecha en que deba presentarse la declaración de dicho año. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, en cheque girado contra la cuenta del contribuyente o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

Por lo que hace a los intereses pagados en

los años anteriores a aquél en que se inicia la explotación de los bienes, éstos se podrán deducir, procediendo como sigue:

Se sumará la totalidad de los intereses pagados hasta el año inmediato anterior a aquél en que principió a producir ingresos el bien o bienes de que se trate. Dicha cantidad se dividirá entre el número de años improductivos y el cociente se sumará en su caso, a los intereses pagados en cada uno de los años productivos hasta amortizar el total de dichos intereses.

Cabe aclarar que esta fracción es aplicable para otros capítulos de la Ley y quiere decir que serán deducibles los gastos e inversiones cuando sean efectivamente pagadas.

XIV. Que tratándose de las inversiones no se les de efectos fiscales a su revaluación.

Es conveniente decir que las Leyes Fiscales no permiten para efectos fiscales la revaluación de activos.

XV. Que en el caso de compras de importación se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Solo se aceptará como importe de dichas compras el que haya sido declarado con motivo de la importación.

XVII. Que tratándose de pagos por el uso o goce temporal de automóviles cuyo factor excede de 9.0 en los términos del artículo 5º de la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, o motocicletas distintas de las señaladas en la fracción I del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de vehículos, sólo se deduzca el 70 % de los mismos.

La fracción XV en comento es sumamente clara en su redacción y no necesita de mayor comentario.

En cuanto a la fracción XVI no entiendo por que el legislador tiene un verdadero empeño en enredar las disposiciones fiscales pues en esta se deja al contribuyente en una completa inseguridad jurídica por la falta de entendimiento de la Ley.

En comentario anterior se debe a que después de una lectura a el Artículo 5º de la Ley del Impuesto sobre automóviles a el Artículo 5º de la Ley del Impuesto sobre automóviles nuevos que me permito transcribir:

... El factor de los automóviles se determinará multiplicando el desplazamiento del motor, medido en litros, por el peso del automóvil medido en toneladas. El desplazamiento del motor es el volumen desalojado por todos los pistones durante una revolución del cigüeñal...

XIX.- Que cuando los pagos cuya deducción

se pretenda, se haga a contribuyentes que causen el Impuesto al Valor Agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en la documentación comprobatoria.

Los contribuyentes del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por enajenación de bienes, no podrán deducir los pagos cuando éstos se hayan hecho por la adquisición de esos mismos bienes y no se haya trasladado dicho impuesto en forma expresa y por separado en los comprobantes. Tratándose de pagos por la prestación de servicios por los que se cause el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, éstos no serán deducibles cuando se haya trasladado en forma expresa y por separado el mencionado impuesto.

En los términos de la fracción anteriormente transcrita los profesionistas que deseen hacer deducciones por los conceptos que la Ley autoriza, es indispensable que se hagan a contribuyentes que causaren IVA y que este se traslade en forma expresa y por separado en la documentación comprobatoria y si no se cumple con este requisito tal gasto o inversión no será deducible.

3.3.3.3 REQUISITOS ESPECIALES DE LAS DEDUCCIONES.

Tales requisitos especiales de las deducciones se encuentran contenidos en las fracciones XI y XII del Artículo 136 de la Ley I.S.R. y que me -

permite comentar y transcribir:

XI. Que tratándose de las deducciones que autoriza el Capítulo II, las mismas estén amparadas por documentación a nombre de la persona que las efectúe, salvo que la prestación de servicios a que se refiere dicho Capítulo se realice a través de una sociedad o asociación civil, caso en el cual deberán estar a nombre de éstas. Dichas deducciones no podrán exceder de los ingresos a que se refiere el mencionado Capítulo.

La persona que percibe ingresos por honorarios no puede deducir una cantidad superior a los ingresos obtenidos por esta actividad. Este capítulo de la Ley no permite pérdida y no se puede amortizar si ya existiere sólo se podrá amortizar contra ingresos futuros del presente capítulo de la Ley.

XII. Que los pagos por el uso o goce temporal de inmuebles se refieran exclusivamente a los destinados a los fines específicos del negocio o a la prestación de servicios personales independientes. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para practicar u ordenar el avalúo del inmueble y, en este caso, sólo se admitirá como deducible la cantidad que corresponda a un rendimiento bruto hasta del 16% anual sobre el valor del avalúo.

El comentario es de que en esta fracción sólo la Ley otorga la posibilidad de deducir sólo como pago de rentas el 16 % sobre el avalúo anual -

del inmueble rentado.

3.3.3.4 GASTOS E INVERSIONES NO DEDUCIBLES.

Independientemente de que algunos gastos puedan ser estrictamente indispensables para los fines de las personas que perciban ingresos por honorarios, la Ley prohíbe la deducción en ciertos gastos en el Artículo -- 137 con 14 fracciones que me permito transcribir:

I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas. Tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social sólo serán deducibles las cuotas obreras pagadas por los patrones, correspondientes a trabajadores de salario mínimo general para una o varias zonas económicas.

II. Las inversiones en casas habitación, - aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, así como -- los pagos por el uso o goce temporal de dichos bienes, o los relacionados con más de un automóvil. Tratándose de contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el Capítulo VI, únicamente serán deducibles la inversión y gastos incurridos en un sólo automóvil para el contribuyente y para cada persona que tenga relación de trabajo -- en los términos del artículo 78 de esta -- Ley, cuando le sea estrictamente indispensable para el desempeño de su actividad empresarial.

Tratándose de asociaciones y de sociedades civiles de profesionales, únicamente serán deducibles la inversión y gastos incurridos en un solo automóvil por cada uno de sus integrantes y por cada persona que tenga relación de trabajo en los términos del Artículo 78 de esta Ley, -- cuando le sea estrictamente indispensable para el desempeño de sus actividades.

Sólo se podrán deducir las inversiones o pagos relacionados con las casas habitación, aviones, o embarcaciones, mencionados, en los casos en que se reúnan los requisitos que señale el reglamento de esta Ley. Las inversiones en casas de recreo en ningún caso serán deducibles.

III. La inversión en automóviles cuyo -- factor exceda de 9.0 en los términos del artículo 6º de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, así como en motocicletas distintas de las comprendidas en la fracción I del artículo 15 de la citada Ley. En estos casos se considerará como monto original de la inversión solamente el 70 % del mismo.

IV. Los obsequios, atenciones, y otros -- gastos de naturaleza análoga, con excepción de aquellos que estén directamente relacionados con las actividades empresariales que efectúe el contribuyente y -- sean ofrecidos a los clientes en forma general.

V. Los donativos y gastos de representación.

VI. Las sanciones, indemnizaciones por daños y perjuicios, recargos o penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la Ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o-

por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se haya originado por culpa imputable al contribuyente.

VII. Los salarios, comisiones y honorarios pagados por quien concede el uso o goce temporal de inmuebles en un año de calendario, en el monto en que exceden, en su conjunto, del 10% de los ingresos anuales obtenidos por conceder el uso o goce temporal de inmuebles.

VIII. Los intereses pagados por el contribuyente que correspondan a inversiones de las que no se estén derivando ingresos acumulables por los que se pueda efectuar esta deducción.

Para efectos de lo dispuesto en esta fracción se considera pago de interés las cantidades que por concepto de impuestos o de derechos o que por cualquier otro concepto se paguen por cuenta de quien obtiene el interés, o bien cualquier otro pago en efectivo o en especie que se haga por cualquier concepto a quien perciba el interés siempre que dicho pago derive del mismo contrato que dio origen al pago de intereses.

IX. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen a hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al domicilio del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, cuando no sea el propio contribuyente, deben tener relación de trabajo con éste, en los términos del Capítulo I de este Título o deben estar prestando servicios profesionales.

X. Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta.

XI. Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar o solicitar la devolución de los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que se hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios que corresponda a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.

Tampoco será deducible el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios trasladado al contribuyente o el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o pago no sea deducible en los términos de esta Ley; o el que esté incluido en créditos incobrables con motivo de haber ejercido la opción a que se refiere el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

XII. Las pérdidas derivadas de la enajenación de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por esta Ley. Las pérdidas derivadas de la enajenación de automóviles o de motocicletas sólo serán deducibles en la parte proporcional en que se haya podido deducir el monto original de la inversión.

Tampoco será deducible la pérdida derivada de la enajenación de títulos valor, siempre que sean de los que coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las

reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

XIII. Los gastos que se realicen con las inversiones que no sean deducibles conforme a este Título. En el caso de automóviles y de motocicletas, se podrán deducir los gastos en la parte proporcional que corresponda al monto original de la inversión deducible en los términos de la fracción III de este Artículo.

XIV. Para los efectos del capítulo VI será aplicable lo previsto en las fracciones - IX, X, XII, XIII, XVII y XIX del Artículo 25 de esta Ley.

3.3.4 PAGOS PROVISIONALES

3.3.4.1. PROCEDIMIENTO GENERAL.

Las personas a que se refiere este punto están obligadas a presentar pagos provisionales en forma cuatrimestral a cuenta del impuesto anual, - durante los meses de mayo, septiembre y enero del año siguiente, por -- los ingresos correspondientes al cuatrimestre inmediato anterior de que se trate.

El pago provisional se calculará de la siguiente forma:

A los ingresos obtenidos durante el cuatrimestre de que se trate, se -- le deben restar los gastos efectuados durante el mismo cuatrimestre, --

así como el salario mínimo de la zona económica del contribuyente elevado al cuatrimestre y al resultado obtenido se le aplica la tarifa del artículo 86 de la Ley. El cálculo del salario mínimo se obtendrá multiplicando el salario diario por el número de días que corresponde al cuatrimestre.

En el caso de que los ingresos que perciban los profesionistas se ob---
tengan por pagos que les efectúen personas morales, éstas tienen la ---
obligación según lo establece el propio artículo 86 de retener como pa-
go provisional el 10 % sobre el monto de los mismos sin deducción algu-
na, debiendo proporcionar al contribuyente constancia de tal retención.

El impuesto retenido a los profesionistas por parte de las personas mo-
rales deberá de acreditarse contra el que resulte de conformidad con la
aplicación de la tarifa.

La tarifa a que se refiere el contenido del artículo 86 es --
la siguiente:

Limite In ferior	Limite Superior	Cuota Fija	Porciento para aplicarse sobre el excedente del		Cuota fija Adicional	Porciento adicional para aplicarse sobre el excedente del --	
			Limite Inferior	%		Limite Inferior %	%
M\$N	M\$N	M\$N			M\$N		
0.00	33,600.00		0.00	3			
33,600.01	67,800.00	1,008.00		6			
67,800.01	230,700.00	3,060.00		10			
230,700.01	301,900.00	19,350.00		13			
301,900.01	446,000.00	28,606.00		16			
446,000.01	531,800.00	51,662.00		19			
531,800.01	704,600.00	67,964.00		22			
704,600.01	1'102,300.00	105,980.00		26			
1'102,300.01	1'329,300.00	209,382.00		30			
1'329,300.01	1'877,300.00	277,482.00		34	0.00		3.4
1'877,300.01	2'528,900.00	463,802.00		38	18,632.00		3.8
2'528,900.01	3'193,300.00	711,410.00		42	43,393.00		4.2
3'193,300.01	3'781,400.00	990,458.00		44	71,298.00		4.4
3'781,400.01	4'567,800.00	1'249,222.00		46	97,174.00		4.6
4'567,800.01	5'364,700.00	1'610,966.00		48	133,348.00		4.8
5'364,700.01	6'171,600.00	1'993,478.00		50	171,600.00		5.0
6'171,600.01	7'765,200.00	2'396,928.00		52	211,945.00		5.2
7'765,200.01	9'379,200.00	3'225,600.00		54	294,812.00		5.4
9'379,200.01	10'666,700.00	4'097,160.00		54.5	381,968.00		5.45
10'666,700.01	en adelante.	4'798,847.00		55	452,137.00		5.5

En el siguiente ejemplo se puede observar las bases sobre las cuales una persona física debe calcular y enterar el pago provisional, restando de los ingresos obtenidos, los gastos efectuados y el salario mínimo durante el cuatrimestre:

Procedimiento:

1º Ingresos del cuatrimestre enero-abril \$ 800 000 00
 Menos:

2º. Gastos en el cuatrimestre:

Sueldos al personal	48 000 00
Renta del despacho	60 000 00
Pago teléfono	4 000 00
Pago energía eléctrica	3 600 00
Papelería y otros gastos	<u>5 800 00</u>
	\$ 121 400 00

Salario mínimo elevado al

cuatrimestre (2 064 x 120 días) \$ 247 680 00 \$ 369 080 00

Base gravable \$ 430 920 00

3º A los \$ 430 920 00 se le aplica

la tarifa de artículo 86 = pago provisional \$ 36 122 60

4º Menos : pago provisional del 10 % 80 000 00

Saldo a favor: \$ 43 877.40

3.3.4.2 PROCEDIMIENTO ESPECIAL

3.3.4.2.1 ARTISTAS, TOREROS, DEPORTISTAS, ETC:

La Ley en su Artículo 87 establece otro procedimiento para calcular y enterar el pago provisional, tratándose de artistas cinematográficos, de -

radiodifusión, de teatro, y de variedades, así como toreros y deportistas, cuando presten un servicio personal independiente y siempre que no se trate de residentes en el extranjero. El pago provisional será efectuado en forma cuatrimestral en los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año, aplicando el 5 % a los ingresos del cuatrimestre de que se trate sin deducción alguna.

Es necesario aclarar que este procedimiento solamente es aplicable ---- cuando dichos sujetos hagan sus deducciones para calcular su impuesto anual conforme al sistema del Artículo 87 que posteriormente abordaré.

3.3.4.2.2 INGRESOS ESPORADICOS

Este procedimiento conforme al artículo 88 de la Ley es para aquellas-- personas que perciban honorarios en forma esporádica, el pago provisionales se calculará aplicando el 20 % al total de los ingresos percibidos sin deducción alguna, el entero se hará mediante declaración que hagan estas personas ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

3.3.5 DECLARACION Y CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL

La declaración y cálculo del Impuesto Anual, la declaración se presenta

ra en el mes de abril del año siguiente ante las oficinas autorizadas - de acuerdo con el Artículo 139 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Haciendo una interpretación sistemática de la Ley, los ingresos gravables acumulables podrán determinarse en 2 formas y sistemas distintos y son los siguientes:

3.3.5.1 ARTISTAS Y DEPORTISTAS

Este sistema es aplicable a los artistas cinematográficos, de radiodifusión o de teatro, de variedades así como a los toreros y deportistas - a este tipo de contribuyentes se les permite optar por el sistema general que posteriormente explicaré o bien seguir el sistema especial que ahora analizo y en este sistema podrán deducir una cantidad fija sin comprobación alguna. Una vez determinando la deducción fija y obteniendo el ingreso gravable acumulable, se deducirá el salario mínimo general de la zona del contribuyente elevado al año y al resultado se le aplica la tarifa anual del Artículo 141 y este será el impuesto anual a pagar - al que se le podrán acreditar los pagos provisionales efectuados.

3.3.5.2 PROCEDIMIENTO GENERAL

Este segundo sistema consiste en deducir de los ingresos obtenidos en el año de calendario de que se trate, aquellas erogaciones autorizadas -

Menos salario mínimo anual (140 Frac. I)

2 064 x 365 días

\$ 753 360 00

\$ 1 120 440 00

=====

5: A \$ 1 120 440 00 le aplicamos la tarifa
anual del Artículo 141 Ley ISR y da el-
Impuesto Anual

\$ 85 949 20

=====

6: Menos pagos provisionales explicados
conforme al punto respectivo
(43,877.40 x 3)

(En el supuesto de que en los 3 cuatrimestres
tuviese ese saldo a favor)

(131 632 30)

Saldo a favor anual

\$ 45 683 00

=====

3.3.6 OBLIGACIONES DE ESTOS CONTRIBUYENTES

El Artículo 88 de la Ley ISR contiene las principales obligaciones de los contribuyentes que perciban ingresos por honorarios o por la prestación de un servicio personal, independiente mismas que me permito transcribir.

I. Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (Artículo 27 Código Fiscal Fed.)

II. Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley.

III. Expedir comprobantes por los honorarios obtenidos.

A su vez el Artículo 36 del requerimiento del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos de los comprobantes y que a continuación me permito transcribir:

Artículo 36. Los comprobantes a que se refiere el Artículo 29 del Código (Código Fiscal de la Federación, deberán reunir los requisitos siguientes:

I. Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expide.

II. Número de folio, lugar y fecha de expedición.

III. Nombre, denominación o razón social y domicilio de la persona a favor de quien se expida.

IV. Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

V. Valor unitario e importe total consignado en número y letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.

VI. Número y fecha del documento aduanero, así como aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

3.3.7 EXENCIONES

La Ley no contempla ningún ingreso exento para este tipo de contribuyentes, sólo están exentas las regalías por derecho de autor de obras musicales y literarias.

Con esto termino el análisis al capítulo tres de esta tesis, pasando a estudiar el cuarto.

CAPITULO CUATRO. ANALISIS AL IMPUESTO SOBRE REMUNERACION AL TRABAJO -
PERSONAL ESTABLECIDO EN EL ESTADO DE JALISCO, PARA -
EL AÑO DE 1986.

4.1 GENERALIDADES PARA SU ANALISIS

Para entrar en análisis me permito comentar que en el Estado de Jalisco tiene una política impositiva distinta a la de la Federación por que en la Federación en la Ley del Impuesto sobre la Renta se señala el impuesto, el sujeto, la tasa y tarifa, la base y en sí todas las características del gravamen a aplicar a los sujetos cuya situación coincida con el hecho generador del crédito fiscal y el código fiscal de la Federación marca las disposiciones supletorias en cuanto de lugar a una laguna en este caso de la Ley del Impuesto sobre la Renta pues que en el Estado de Jalisco así como en muchos otros existe una Ley de Ingresos que es la que establece las tasas de impuesto, una Ley de Hacienda del Estado donde se señalan los gravámenes con todas sus características, y un Código Fiscal del Estado que es supletorio a la Ley de Hacienda y de más disposiciones legales fiscales en el Estado.

El impuesto que ahora analizo está comprendido en el Capítulo IX de la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco para 1986 concretamente del Artículo 166 al 177 de la misma Ley por otra parte el Código Fiscal del Estado

y del mismo año, señala aspectos generales dignos de análisis ya que -- en este ordenamiento como es sabido es supletorio para la Ley de Hacienda.

Para empezar con el análisis a continuación me permito transcribir su -- Artículo 16 del Código Fiscal del Estado de Jalisco para 1986:

Art. 16. Son Leyes Fiscales del Estado de Jalisco:
I. El presente Código
II. La Ley de Hacienda
III. La Ley de Ingresos
IV. La Ley de Egresos
V. La Ley de Catastro
VI. La Ley Anual del Presupuesto de Egresos
VII. Las Leyes y demás disposiciones de carácter hacendatario.

El comentario a que este precepto legal le podemos hacer es de que seña la las Leyes Fiscales del Estado y en cuanto al estudio de esta tesis -- son importantes las fracciones I, II y III del presente artículo en -- cuanto al impuesto objeto de análisis en este trabajo.

También a continuación me permito citar el Artículo 23 del Código Fiscal del Estado que a la letra dice:

Art. 23. Sujeto pasivo de un crédito fis

cal es la persona física o moral que de acuerdo con las Leyes, está obligado al pago de una prestación determinada al Fisco del Estado.

También es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las Leyes Fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales.

Como podemos ver este artículo señala los sujetos pasivos del crédito fiscal ya que el sujeto activo en este caso es el Estado de Jalisco. Habla de persona físicas o morales como sujetos pasivos de la obligación tributaria estatal.

Un punto digno de análisis es lo relativo a la responsabilidad solidaria que es una figura jurídica que en todas las disposiciones fiscales es señalada con gran frecuencia.

La responsabilidad solidaria podemos entenderla como la potestad que adquiere una persona física o moral que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley tributaria aplicable, adquiere conjuntamente con dicho obligado directo y a elección del fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio obligado directo. La responsabilidad solidaria permite al fisco elegir indis-

tintamente entre el propio obligado directo y el sujeto responsable solidario, al llevar a cabo el cobro del tributo de que se trate.

Al respecto el Artículo 24 del Código Fiscal del Estado de Jalisco seña
la a quienes son los sujetos responsables solidarios:

Art. 24. Son responsables solidarios:

I. Quienes en los términos de las leyes es
tán obligados al pago de una misma presta-
ción fiscal.

II. Quienes manifiesten su voluntad de asu-
mir responsabilidad solidaria.

III. Los copropietarios, los coposeedores o
los partícipes en derechos mancomunados, -
respecto de los créditos fiscales derivados
del bien o derecho en común y hasta el mon-
to del valor de éste. Por el excedente de-
los créditos fiscales cada uno quedará ---
obligado en la proporción que le correspon-
de en el bien o derecho mancomunado.

IV. Las personas a quienes se imponga la -
obligación de retener o recaudar créditos-
fiscales a cargo de terceros.

V. Los legatarios y los donatarios a títu-
lo particular respecto de los créditos fis-
cales que se hubieren causado en relación-
con los bienes legados o donados, hasta --
por el monto de éstos.

VI. De los servidores públicos, así como -
los notarios y corredores que autoricen al
gún acto jurídico, expidan testimonios o -
den trámite a algún documento en que se --
consignen actos, convenios, contratos u --

operaciones, si no se cercioran de que se han cubierto total o parcialmente los impuestos, contribuciones especiales o derechos respectivos, o no den cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulen el pago de gravámenes, independientemente de que se harán acreedores a la imposición de sanciones previstas por este código, por las infracciones en que hubieran incurrido.

VII. Los terceros que para garantizar obligaciones fiscales de otros, constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes de su propiedad hasta por el valor de los otorgados en garantía.

VIII. Respecto del pago de créditos fiscales derivados de la propiedad o posesión de bienes muebles o inmuebles o de operaciones de cualquier naturaleza relativas a los mismos:

a) El deudor, el transmitente, el adquirente, el comisionista o el constructor según se trate.

b) Los promitentes vendedores, así como quienes vendan con reserva de dominio o sujeta a condición.

c) Los nudo propietarios

d) Los fiduciarios

e) Los concesionarios o quienes no siendo propietarios, tengan la explotación de las plantas de beneficio de los establecimientos mineros o metalúrgicos.

f) Los propietarios, cuando otorguen el uso temporal de bienes inmuebles para explotación de espectáculos públicos, salvo que den aviso a la Tesorería, de la celebración del contrato respectivo.

IX Los representantes legales de los sujetos de gravámenes, excepto los apoderados para pleitos y cobranzas;

X. Los comisionistas, respecto de los créditos fiscales a cargo de sus comitentes-derivados de operaciones motivo del contrato de comisión y los comitentes por los créditos fiscales a cargo de los comisionistas, por las operaciones relativas al mismo contrato;

XI. Quienes adquieran por cualquier título establecimientos comerciales o industriales afectos al pago de impuestos estatales.

XII. Las demás personas que señalen las Leyes.

En los casos de responsabilidad solidarios los responsables quedan obligados a cubrir la totalidad de los créditos fiscales y por tanto el fisco puede exigir de cualquiera de ellos simultánea o separadamente el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Único es comentar que las fracciones interesantes de este precepto en cuanto al Impuesto que analizamos son las Fracciones I, IV y XII.

Es sumamente importante el párrafo final con el que el Artículo 24 --- encamento termina pues se señala claramente la obligación que la responsabilidad solidaria impone a los sujetos que las leyes fiscales señalan como tales sujetos.

También es obligación señalar la responsabilidad objetiva que también ---

las disposiciones fiscales con frecuencia es muy señalada y que el Código Fiscal del Estado de Jalisco no hace la excepción pues en relación a esta figura me permito decir que se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la Ley -- como sujeto pasivo obligado directo de las contribuciones o tributos -- que haya dejado insolutos el propietario anterior y que gravamen a dicho bien o negociación de lo anterior concluimos que esta clase de sujetos no corresponden a este estudio analizar y que sólo me concreto con decir que es en el Artículo 25 del Código Fiscal del Estado de Jalisco es el que hace alusión a ello.

El Artículo 26 del Código Fiscal del Estado de Jalisco, señala lo que-- para efectos fiscales es el domicilio ya que es importante por que este constituye el punto forzoso de referencia para un conjunto de deberes y derechos de naturaleza fiscal entre los que destacan: la competencia -- del sujeto activo en caso de que este proceda a la revisión fiscal: la localización del sujeto pasivo, la localización y ubicación de los bienes afectos a un posible procedimiento económico-coactivo de ejecución-- Etc.

A continuación me permito citar el Artículo 26 correspondiente:

Art. 26 Para los efectos fiscales se con-

sidera domicilio de los sujetos pasivos, responsables solidarios o responsables objetivos, el que establezcan las Leyes fiscales y a falta de disposición en dichas leyes, los siguientes:

I. Tratándose de personas físicas:

- a) La casa que habiten.
- b) El lugar en que habitualmente realicen actividades o tengan bienes que den lugar a obligaciones fiscales, en todo lo que se relacione con éstas.

En dichos casos las autoridades fiscales podrán considerar también como domicilio, la casa habitación de la persona física.

- c) A falta de domicilio en los términos indicados en los incisos anteriores, el lugar en que se encuentren.

II. En el caso de las personas morales:

- a) El lugar en que esté ubicado el negocio o donde se encuentre establecida la administración del mismo.
- b) Si existen varios establecimientos, en donde se encuentre la administración principal del negocio y en defecto de ella, en donde esté ubicado el principal de los mencionados establecimientos.

- c) A falta de los anteriores, el lugar en que se hubiere realizado el hecho generador de la obligación fiscal.

III. Si se trata de sucursales o agencias cuyas matrices no se encuentren en el Estado el lugar donde se establezcan, pero si varias dependencias de una misma negociación, deberán señalar a una de ellas para que la haga las veces de casa matriz y de no hacerlo en-

un plazo de quince días a partir de la fecha en que presenten su aviso de iniciación de operaciones, lo determinarán la Tesorería General.

IV. Tratándose de personas físicas o morales, residentes fuera del Estado, que realicen actividades gravadas dentro del territorio del mismo a través de representantes, se considerará como su domicilio el del representante.

Después de describir lo que para efectos fiscales, estatales es el domicilio, pasaremos a analizar lo que es el crédito fiscal y es el Artículo 28 del Código Fiscal del Estado el que a continuación se transcribe:

Art. 28. La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

Dicha obligación se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento, pero le serán aplicables las normas sobre procedimientos que se expidan con posterioridad.

Observamos aquí que el crédito fiscal es la cuantificación económica determinada en impuesto cuando el sujeto pasivo de la relación tributaria realiza alguna de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las Leyes Fiscales. En el segundo párrafo vemos la violación a la garantía de retroactividad de las Leyes en cuanto a normas procesales.

Continuando con la definición de crédito fiscal que me permití hacer, el artículo 201 del mismo ordenamiento legal señala lo siguiente:

Art. 29. El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

A falta de disposición legal expresa, el pago deberá hacerse:

I. Si es a las autoridades a las que corresponde formular la liquidación, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que haya surtido efecto la notificación de la misma.

II. Si es a los sujetos pasivos, responsables solidarios o responsables objetivos a quienes corresponde determinar en cantidad líquida la prestación, dentro de los veinte días siguientes al nacimiento de la obligación fiscal.

III. Si se trata de obligaciones derivadas de contratos o concesiones que no señalen la fecha de pago, éste deberá hacerse dentro de los quince días siguientes a la fecha de su celebración u otorgamiento.

Se consideran créditos fiscales, los que tengan derecho a percibir el Estado que provengan de impuestos, contribuciones especiales, derechos y aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que tenga derecho a exigir de servidores públicos o de los particulares y de aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

En este precepto observamos los plazos para cubrir el crédito fiscal, y

el Código Fiscal del Estado es supletorio en cuanto a que una Ley del Estado no señale plazo para cubrir la obligación fiscal que la relación tributaria impone a los sujetos pasivos de ésta.

En cuanto a la prescripción es el Artículo 44 del Código Fiscal del Estado de Jalisco el que habla de ella y a continuación me permito transcribirlo.

Art. 44. Las obligaciones ante el Fisco del Estado y los créditos a favor de éste por impuestos, contribuciones especiales, derechos, productos o aprovechamientos, se extinguen por prescripción en el término de cinco años. En el mismo plazo se extingue también por prescripción, la obligación del Fisco del Estado de devolver las cantidades pagadas indebidamente.

La prescripción del crédito principal se extingue simultáneamente los recargos y gastos de ejecución.

La prescripción se inicia a partir de la fecha en que el crédito o el cumplimiento de la obligación pudieron ser legalmente y serán reconocidos o declarada por la Tesorería General, a petición de cualquiera interesado.

En cuanto a la caducidad es el Artículo 85 del mismo ordenamiento legal el que habla de ella, artículo que a continuación me permito citar.

Art. 85. Las facultades de la Tesorería - General para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones, se extinguen en el término de cinco años.

Dicho término empezará a correr a partir:

I. Del día siguiente al que hubiese vencido el plazo establecido por las disposiciones fiscales para presentar declaraciones, manifestaciones o avisos;

II. Del día siguiente al que se produjo el hecho generador del crédito fiscal, si no existiera obligación de presentar declaraciones, manifestaciones o avisos;

III. Del día siguiente al que se hubiese cometido la infracción a las disposiciones fiscales pero si la infracción fuera de carácter continuo, el término correrá a partir del día siguiente al que hubiese cesado.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y solo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Las facultades de la Tesorería para investigar hechos constitutivos de delitos fiscales, no se extinguirá conforme a este artículo.

Digno de este estudio en cuanto a los impuestos que aquí se analizan es citar el artículo 90 del Código Fiscal del Estado:

Art. 90 Las personas físicas, así como las personas morales establecidas en el territorio del Estado, que habitualmente realicen actividades objeto de impuestos estatales, no obstante que éstos se encuentren suspendidos por el efecto del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, celebrado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado, deberán solicitar su inscripción en el Registro Estatal de Contribuyentes y presentar los avisos que establece el Art. 90-1.

Las personas físicas o morales, cuando cubran las remuneraciones a que se refiere la Frac. I del Art. 166 de la Ley de Hacienda del Estado, estarán también obligadas a inscribirse por separado y en su caso a presentar los avisos establecidos por el Art. 90-7.

Los contribuyentes que se encuentran inscritos en dicho registro, están obligados a tener a disposición de las autoridades fiscales en su domicilio, los registros y documentos relativos a su negociación; tendrán igualmente la obligación de citar el número de registros que les sea asignado en la documentación comprobatoria que expidan, así como en cada declaración, avisos de modificación al Registro Estatal, promoción, solicitud o gestión que hagan ante cualquier oficina recaudadora o autoridad y de colocar su comprobante de registro en lugar visible del establecimiento, sucursal, agencia o dependencia.

En los casos en que los contribuyentes inscritos en el Registro Estatal, dejen de realizar sus actividades en los términos de las disposiciones de carácter general que expida la Tesorería General del Estado.

No tendrán obligación de dar cumplimiento a las obligaciones a que se refiere este artículo, las personas físicas que exclusivamente realicen sus actividades con carácter de asalariados.

Con esto me permito concluir la parte que corresponde a este capítulo en cuanto a generalidades para el estudio del Impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal prestado tanto en forma independiente o en forma subordinada en el Estado de Jalisco, así también observamos la supletoriedad que el Código Fiscal del Estado hace a la Ley de Hacienda del Estado como a la Ley de Ingresos; pasando así al siguiente punto.

4.2 IMPUESTO AL INGRESO PERCIBIDO POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO BAJO LA DIRECCION Y DEPENDENCIA DE UN PATRON. --- (SUELDO)

4.2.1 OBJETO

Para explicar cual es el objeto de este impuesto, quiero decir que la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco en el capítulo del Impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal en el Artículo 166 señala el objeto de este impuesto pero no es como la Ley del Impuesto sobre la Renta que tiene un capítulo para impuesto al ingreso de las personas físicas que perciban bajo la Dirección y dependencia de un patrón (sueldo) y otro capítulo para el impuesto al ingreso de las personas físicas que resul-

te producto del ejercicio independiente de la profesión (honorario) - Al respecto la Ley de Hacienda dle Estado de Jalisco, decíamos, en un sólo precepto agrupó el objeto del Impuesto tanto a los ingresos llamados por sueldo como por honorarios la fracción I: del Artículo 166 se refiere al objeto del impuesto al ingreso por sueldos y la fracción II se refiere al objeto del Impuesto al Ingreso por honorarios.

Como este punto en comento se refiere a sueldos me permito a continuación transcribir la fracción I del 166 de la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco.

Art. 166. Son objeto de este impuesto, -- los ingresos en efectivo o en especie, -- siempre y cuando se generen, por actividades realizadas en el Estado o los perciban personas domiciliadas en el mismo y que se obtengan por:

I. Uno o más empleos a título de: sueldos, salarios, emolumentos, compensaciones, comisiones, premios, sobresueldos, gratificaciones y demás remuneraciones cualquiera que sea el nombre con que se designen, derivadas de actividades prestadas bajo la dirección y dependencia de un tercero, ya sea en virtud de contrato de trabajo o por el desempeño de un empleo público.

Como podemos ver se contemplan los ingresos en efectivo o en especie y no los ingresos en servicio y en crédito como en la Ley del Impuesto sobre la Renta que analicé en el capítulo anterior.

Además en esta fracción primera se contempla su ingreso bajo la dirección y dependencia de un tercero, ya sea que este ingreso se le denomine: sueldo, salario, emolumento, compensación, comisión, etc.

4.2.2. SUJETO DEL IMPUESTO.

El sujeto de este impuesto está señalado en el Artículo 167 de la Ley-- de Hacienda del Estado de Jalisco, Artículo que a continuación me permi to transcribir.

Art. 167. Son sujetos de este Impuesto las personas físicas que habitual o eventual-- mente obtengan los ingresos a que se refie re el artículo anterior.

En este Artículo antes de comentarlo me permití omitir el último párrafo ya que este se refiere a la fracción II del Artículo 160 de la ley - de Hacienda que como recordaremos se refiere a honorarios, a su debido tiempo comentaré este último párrafo por lo que debe a este artículo 167 éste me remite al artículo 166 pues nos dice que son sujetos del impues to las personas físicas que perciban ingresos por sueldos o por honorarios y que no importa si los perciben en forma habitual o eventualmente pues de cualquier forma el impuesto se causa de igual manera; no es como en la Ley del Impuesto sobre la Renta que señala procedimientos espe

ciales para cuando se percibe el ingreso en forma habitual o eventual--
mente.

Es claro señalar el Artículo 174 de la misma Ley pues en este precepto--
se señala a los sujetos obligados a retener el Impuesto a sus trabajado--
res, es claro señalar que las personas físicas o morales retenedoras --
del Impuesto son responsables solidarias de tal retención conforme a --
las disposiciones del Código Fiscal del Estado que con anterioridad se
ñalamos, el Artículo 174 de la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco a--
la letra dice:

Art. 174 Las personas físicas o morales -
que habitualmente cubran remuneraciones -
a que se refiere la Frac. I del Art. 166,
estarán obligadas a retener el impuesto
respectivo y enterarlo, a más tardar, el
día 20 del mes siguiente al que correspon-
da la percepción del ingreso mediante la
presentación de una declaración en las --
formas aprobadas, ante la Oficina Recauda-
dora de su jurisdicción, o ante aquella--
que, mediante disposiciones de carácter -
general, señale la Tesorería General del-
Estado.

- I. Se deroga
- II. Se deroga
- III. Se deroga

También existe una obligación para las personas físicas o morales que -
contratan a sujetos que se dediquen a actividades artísticas o deporti-

vas de toda clase, para presentaciones eventuales, y la obligación existente es la de remitir copia del contrato respectivo.

Este comentario me permití incluirlo en este punto por que así explotan estas actividades esos sujetos están bajo la dirección y dependencia de un patrón, aunque ellos perciban un honorario, objeto de tal contrato. Esto lo marca literalmente el Artículo 175 de la Ley de Hacienda del Estado que a continuación me permito transcribir:

Art. 175. Las personas físicas o morales— que contraten a sujetos que exploten profesionalmente actividades artísticas o deportivas de toda clase, para presentaciones eventuales, están obligadas a remitir a la Tesorería General, copia autógrafa del contrato que al efecto se celebre, dentro del período comprendido entre la fecha de su celebración y la que corresponda al tercer día previo al en que se realice la primera presentación.

4.2.3. BASE, TASA O TARIFA Y PAGO DE ESTE IMPUESTO

En cuanto a la base de este impuesto me permito, a continuación citar el Artículo 170 de la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco que en su primera fracción habla de la base del Impuesto a los sueldos, en la segunda fracción habla de la base del impuesto a los honorarios y después dice en los párrafos últimos algo que es común para ambos impuestos. A-

continuación me permito transcribir este artículo omitiendo su fracción II para posteriormente en su momento comentarla:

Art. 170 Servirá de base para el pago de este impuesto:

I. Tratándose de ingresos señalados en la fracción I del Art. 166, el monto total mensual acumulado que se obtenga proveniente de una o más fuentes de trabajo;

II (Omitida)

La Tesorería General, en los casos en que lo considere conveniente, podrá determinar estimativamente los ingresos mensuales de los causantes, para efectos del pago del impuesto mediante el sistema de cuota fija.

Cuando los sujetos del impuesto obtengan simultáneamente ingresos comprendidos en las fracciones I y II del Art. 166, no acumularán tales ingresos para la determinación de la base gravable. En su caso, causarán el impuesto por separado.

El comentario base es de que la base del impuesto a los sueldos será la suma de éste más la suma de otros sueldos que se perciban si es que se perciben. No siendo general esta norma pues si se perciben sueldos y honorarios, se calcularán y pagarán por separado también se dice que la Tesorería General del Estado podrá determinar estimativamente ingresos mensuales de ambos sujetos y obligarlos a pagar el impuesto mediante el sistema de cuota fija. Este sistema de cuota fija es parecido al que se usa para efectos del impuesto sobre la renta contribuyentes meno

res, pues el fisco les facilita calcular mensualmente sus impuestos--- independientemente del monto percibido obligándolos a pagar una cuota - mensual fija.

En cuanto a la forma de calcular el impuesto tenemos que el Artículo -- 171 de la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco enmarca varios supues-- tos, el primero es en cuanto a los ingresos por sueldos y nos remite a-- calcular el impuesto de acuerdo a lo establecido por la Ley de Ingresos del Estado de Jalisco para 1986, el segundo supuesto se refiere a aque-- llos sujetos que perciban sueldo por semana ejemplo los albañiles, se - les aplica un procedimiento de cálculo especial que posteriormente ana-- lizaremos, el tercer supuesto de cálculo del Impuesto es para los ingre-- sos por honorarios mismo que en su punto correspondiente me permito --- transcribir.

A continuación señalo el procedimiento general de cálculo del Impuesto-- que trató el Artículo 171 en comento en su fracción I que es el primer-- supuesto:

Art. 171. Este impuesto se liquidará:

I. Tratándose de los sujetos que obtienen los ingresos a que se refiere la Frac. I-- del Art. 166, aplicando a la base determi-- nada en los términos del Artículo ante--- rior, la tarifa que al efecto establezca la Ley de Ingresos.

Es claro que nos remite a la Ley de Ingresos y para ello el Artículo 8º de la Ley de Ingresos del Estado de Jalisco para 1986 en su fracción --
I dispone lo siguiente:

Art. 8º Este impuesto se causará en la forma siguiente:

I. Sobre los ingresos acumulados provenientes de uno o más empleos a título de sueldos salarios, emolumentos, compensaciones, comisiones, premios, gratificaciones y demás remuneraciones derivadas de actividades prestadas bajo la Dirección y dependencia de un tercero, ya sea en virtud de un contrato de trabajo o por el desempeño de un empleo público, mensualmente de acuerdo con la siguiente tarifa:

- a) Cantidad que se obtenga de sumar \$ 10 000 00 al resultado de multiplicar el salario mínimo general que corresponda a la zona económica de Guadalupe, por 30 días:
- b) Hasta la cantidad que resulte de sumar \$ 10 000 00 a la obtenida conforme al inciso anterior: Exento 2 %
- c) Hasta la cantidad que resulte de sumar \$ 20 000 00 a la obtenida conforme al inciso a) de esta fracción: 3 %
- d) A partir de la cantidad que resulte de sumar \$ 20 000 01 a la obtenida conforme al inciso a) de esta fracción: 4 %

Para calcular este impuesto, se restará al total de los ingresos mensuales acumulados la cantidad a que se refiere el inciso a) de esta fracción, así como los demás con--

ceptos que se exceptúan de pago en el capítulo correspondiente de la Ley de Hacienda a la diferencia obtenida, se le aplicará la tasa que corresponda al total del ingreso mensual acumulado.

Al artículo anterior de la Ley de Ingresos del Estado le podemos hacer las siguientes consideraciones; habla de que el Impuesto se causará sobre una base gravable que estará compuesta de sueldos, salarios, emolumentos, compensaciones, comisiones, premios, gratificaciones y demás remuneraciones derivadas de las actividades prestadas bajo la dirección y dependencia de un tercero aunque el tercero sea un empleador público. A la suma de toda esta base gravable se le aplicarán los porcentajes que este mismo artículo señala según sea el caso. En este artículo se establece que estarán exentos del pago del impuesto a la cantidad que se obtenga de sumar \$ 10 000 00 al resultado de multiplicar el salario mínimo general de la zona económica de Guadalajara, Jal., por 30 días, lo cual haciendo cuentas podemos decir que se estará exento hasta \$ 71 920 00 mensuales pues esta cantidad resultó de multiplicar $2\ 064 \times 30 + 10\ 000$ La parte exedente según sea el caso estará gravada con el siguiente porcentaje:

- Hasta \$ 81 920 00 menos \$ 71 920 00 , al resultado le aplicamos 2 %
- Hasta \$ 91 920 00 menos \$ 71 920 00, al resultado se le aplica el 3%
- De \$ 91 920 01 en adelante menos \$ 71 920 le aplicamos el 4 %

No hay que perder de vista que existen percepciones que están exentas y que sólo parte de ellas en su caso formarán parte de la base global gravable o el total de la percepción estará exenta sin formar parte de la base global gravable.

Continuando con la explicación del Artículo 171 de la Ley de Hacienda - del Estado de Jalisco, a continuación me permito transcribir la disposición en comento:

Los sujetos de este Impuesto que perciban— sus remuneraciones en forma semanal, podrán optar por cubrir el impuesto a su cargo, -- por períodos de cuatro o cinco semanas, según el mes de que se trate, conforme al siguiente tratamiento proporcional:

a) El total de ingresos obtenidos en la primera semana, excepto los señalados en el artículo 169, fracción II, de esta Ley, se dividirá entre siete o entre el número de días a que corresponda el pago y el resultado se multiplicará por treinta.

b) Al ingreso mensual promedio, determinado conforme al inciso anterior, se le sumaran los ingresos señalados en el artículo 169 - fracción II, de esta Ley, que en su caso -- hubiese obtenido en dicha primera semana, y a la cantidad así obtenida, se le aplicará la tarifa que al efecto establezca la Ley - de Ingresos del Estado, obteniéndose el Impuesto mensual, mismo que se dividirá entre treinta para determinar el impuesto diario-proporcional que, multiplicado por siete o, en su caso, por el número de días a que corresponda el pago, arrojará el impuesto semanal proporcional; y

c) El tratamiento a que se refieren los incisos anteriores se aplicará, también, a los

gresos percibidos en las siguientes tres o cuatro semanas, según se trate, del período a que corresponda el pago.

La suma del total del impuesto, determinado en las cuatro o cinco semanas, será el impuesto a pagar en el mes que corresponda.

Para los efectos de lo dispuesto en el inciso b), del tratamiento proporcional, el salario mínimo contemplado en la tarifa establecida en la Ley de Ingresos del Estado, será el vigente en el primer día -- de la semana de que se trate.

Una vez ejercida la opción a que se refieren los incisos a), b) y c), de esta fracción, los contribuyentes deberán continuar calculando el impuesto a su cargo conforme a dicho tratamiento, salvo autorización expresa de las autoridades fiscales para calcular nuevamente el impuesto en los términos generales de la Ley; y

Como podemos ver esta parte del artículo 171 de la Ley de Hacienda del Estado se refiere a un procedimiento especial de cálculo del Impuesto para aquellos sujetos que perciban sueldos en forma semanal, para ello la Ley marca un procedimiento que será opcional y que se lleva de la siguiente forma: del total de los ingresos obtenidos en la primera semana excepto los ingresos consistentes en indemnizaciones, jubilaciones, prima vacacional, prima dominical, aguinaldo, pagos para gastos funerarios, participación en las utilidades, pago de vacaciones, subsidios por incapacidad, remuneración por concepto de tiempo extraordinario limi

do a lo que dispone la Ley Federal del Trabajo, premios por puntualidad.

Dejamos al total de los ingresos obtenidos en la primera semana excepto las percepciones señaladas anteriormente, se dividirá entre el número de días que corresponda al pago y el resultado se multiplicará por treinta y así obtenemos el ingreso mensual promedio y ya con este ingreso mensual promedio se le sumarán las percepciones que exceptuamos para su cálculo que se hayan percibido en la primera semana y a esta cantidad se le aplicará la tarifa del Artículo 8º de la Ley de Ingresos que ya se explicó y así obtenemos el impuesto mensual. Este impuesto mensual se puede dividir entre 30 para sacar el impuesto diario promedio que multiplicado por 7 o en su caso por el número de días que le corresponda a la semana el pago arrojará el impuesto semanal proporcional. Este procedimiento será aplicable a las siguientes 3 ó 4 semanas del mes según se trate del periodo que corresponda el pago

Una vez que se calcula el impuesto de esta forma no se podrá dejar este procedimiento especial para volver al procedimiento general que ya explicamos, si no mediante autorización expresa de las autoridades estatales correspondientes.

Una vez explicados ambos procedimientos de cálculo del impuesto a conti

nuación me permito hacer ejemplos del procedimiento general de la Ley -
así como del especial:

Ejemplo:

Procedimiento general.

Es un trabajador que percibe sueldo mensual de \$ 100 000 00

Procedimiento:

1º sueldo mensual	\$ 100 000 00
menos: salario mínimo	
2 064 x 30 días, -----	
61 920 más 10 000 igual	
a:	<u>71 920 00</u>
Base gravable	\$ 28 080 00

2º A la base gravable de -
\$ 28 080 00 que le co--
rresponde a la tarifa -
del Artículo 8 de la --
Ley de Ingresos del Es-
tado para 1986 y nos da
un impuesto de \$ 1 123 10

Ejemplo: Procedimiento especial.

Es un trabajador que en la primera semana de 7 días del mes le pagaron \$ 25 000 00 más una percepción por horas extras de \$ 5 000 00.

Procedimiento:

1º Sueldo primera semana \$ 25 000 00 entre 7 días	\$	3 571 43
por 30 días del mes \$ 107 142 90		

2º El sueldo mensual promedio más percepción por horas extras		107 142 90
		<u>5 000 00</u>
	\$	112 142 90

3º A los 112 142 90 le aplicamos la tarifa del Artículo 8º Ley de ingresos del estado	\$	112 142 90
Menos salario mínimo 2 064 x 30 días		71 920 00
Igual a \$ 61 920 más 10 000 igual a		
Base gravable	\$	<u>40 222 90</u>

4º A la base gravable de \$ 40 222 90 se la aplica el 4 % que le corresponde conforme a la tarifa y nos da un impuesto mensual promedio de	\$	1 608 90
--	----	----------

Al terminar estos dos ejemplos parece muy frío el cálculo del impuesto pero es que aquí no estamos considerando las exenciones que regula la Ley y que con posterioridad las analizaremos.

En cuanto al pago de el Impuesto sobre sueldos, el Artículo 172 de la Ley de Hacienda del Estado es el que hace referencia a ello y el cual me permito transcribir para posteriormente emitir un comentario:

Art. 172. El pago de este Impuesto se hará:

1. Tratándose de los sujetos que obtengan los ingresos a que se refiere la fracción 1, del Artículo 166, a más tardar el día 20 del mes siguiente al que se hubiera percibido el ingreso, mediante el entero de las retenciones correspondientes que, quienes cubran sus percepciones, están obligados a efectuar, en los términos del Artículo 174 de esta Ley.

Los sujetos que perciban remuneraciones en dos o más fuentes de trabajo, estarán obligados a comunicar el patrón de quien obtengan la más alta, el monto de sus respectivas percepciones, a fin de que éste efectúe el cálculo del impuesto, así como la retención y entero correspondiente en el caso de que en ambos percibiera ingresos iguales, el trabajador decidirá quien deba retenerle, mediante escrito di rigido a ambos patrones.

En el caso previsto en el párrafo anterior el retenedor deberá indicar esta situación en las declaraciones respectivas; y

Este precepto establece la obligación de efectuar las retenciones y pagar a más tardar al día 20 del mes siguiente de efectuada esta posteriormente este artículo nos remite al Artículo 174 de la misma Ley y -- que en hojas atrás ya comenté pero que considero que es más adecuado en cuanto al señalar la obligación del retenedor o patrón de efectuar dicha retención de impuesto y enterarla a más tardar el día 20 del mes si siguiente al en que se efectuó la retención mediante las formas oficiales que para tal efecto apruebe las autoridades estatales.

Se establece también en este Artículo 172 la obligación del empleado -- de dos o más fuentes de trabajo de comunicarle a sus patrones en que -- empleo percibe más ingreso para que el retenedor mayor efectuó las re-- tenciones del otro retenedor y las pague en conjunto.

4.3 IMPUESTO AL INGRESO PERCIBIDO POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL INDEPENDIENTE (HONORARIOS).

4.3.1 OBJETO DEL IMPUESTO.

Como decíamos en el punto 4.2.1 de este trabajo, el objeto del impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal está contemplado en un sólo precepto que es el artículo 166 de la Ley de Hacienda del estado de Jalisco que en su primera fracción habla del Impuesto al ingreso percibido --

por la prestación de un servicio personal subordinado bajo la dirección y dependencia de un patrón (sueldo) y en su segunda fracción que es la que ahora analizamos habla del impuesto al ingreso percibido por la prestación de un servicio personal independiente (Honorarios), fracción que a continuación me permito transcribir:

Art. 166. Son objeto de este impuesto los ingresos en efectivo o en especie, siempre y cuando se generen por actividades -- realizadas en el Estado o los perciban -- personas domiciliadas en el mismo y que -- se obtengan por:

11. El libre ejercicio de una profesión -- arte, oficio o actividad técnica, deportiva o cultural y los que procedan directa-- o indirectamente de trabajos o servicios-- personales, cualquiera que sea el nombre-- con el que se les designe, los motivos que los produzcan o las actividades que los -- originen.

Quedan comprendidos en esta fracción los -- ingresos que obtengan los administradores -- únicos, los miembros del Consejo de Admi-- nistración, de Vigilancia, Consultivos o -- de cualquiera otra denominación que se -- les dé.

Como podemos observar existen también en este impuesto los ingresos en -- efectivo o en especie y no como en la Ley del Impuesto sobre la Renta -- que regula el ingreso en servicio y en crédito, también nos damos cuenta de que el objeto causación y pago del impuesto atiene al domicilio del -- sujeto que perciba el ingreso aunque el servicio se preste fuera del es-- tado o cuando el servicio se preste en el Estado de Jalisco y el presta--

dor no esté domiciliado en él.

Otro comentario que podemos hacer es de que la Ley de hacienda del Estado de Jalisco grava como honorarios a los ingresos que perciban los mismos - del consejo de Administración, de vigilancia etc. a diferencia de la Ley del Impuesto sobre la renta que este tipo de percepciones los grava como sueldo.

4.3.2. SUJETO DEL IMPUESTO

En cuanto a los sujetos del impuesto llamemosle a los honorarios el Artículo 167 de la Ley de Hacienda del Estado nos hace un comentario.

Art; 167 Son sujetos de este impuesto las personas físicas que habitual o eventualmente obtengan los ingresos a que se refiere el Artículo anterior.

Cuando las personas que obtengan ingresos de los comprendidos en la Frac. II del Artículo anterior, operen organizadas en agrupaciones de carácter civil, serán dichas agrupaciones los sujetos del impuesto con responsabilidad directa por el total de -- los ingresos que obtengan

El comentario a este Artículo es de que no distingue como la Ley del Impuesto sobre la Renta y habla de que serán sujetos del Impuesto las personas que perciban honorarios ya sea en forma habitual o eventualmente.

Después sigue el principio de que cuando estos sujetos del impuesto a los honorarios estén agrupados en sociedad o asociación civil será la persona moral la sujeta del impuesto con la responsabilidad directa -- que ello convenga.

4.3.3 BASE, TASA O TARIFA Y PAGO DEL IMPUESTO.

Es el artículo 170 de la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco el que marca la base para el cálculo del impuesto a los honorarios, en su -- fracción II que a continuación transcribo:

Art. 170. Servirá de base para el pago de este impuesto:

II. En el caso de los ingresos señalados en la fracción II del Art. 166, el total mensual de los que se obtengan.

La Tesorería General, en los casos en que lo considere conveniente, podrá determinar estimativamente los ingresos mensuales de los causantes, para efectos del pago del impuesto mediante el sistema de -- cuota fija.

Cuando los sujetos del impuesto obtengan simultáneamente ingresos comprendidos en las Frac. I y II del Art. 166, no acumularán tales ingresos para la determinación de la base gravable. En su caso, causarán el impuesto por separado.

En esta fracción como en el impuesto al sueldo se establece que la -- base del impuesto será el total de los ingresos percibidos en un mes, -- también se establece el sistema de cuota fija que ya expliqué en ho---jas anteriores y que es similar a la cuota fija que les es impuesta--- a los contribuyentes menores de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

También se establece el supuesto de que si un mismo sujeto percibe -- honorarios y sueldos el impuesto de cada uno de los ingresos se causa--rá por separado.

Quiero hacer la aclaración de que en este impuesto no hay deducciones -- como en la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues no se le considera al sujeto del impuesto el hecho de que hiciese inversiones en un despacho o pague el sueldo de su secretaria, o pague la luz que consumió su despachito, etc.

En cuanto a la forma de calcular el impuesto es el Artículo 171 de la -- Ley de Hacienda del Estado de Jalisco, el que en su fracción II nos habla de ello:

Art. 171. Este impuesto se liquidará:

II. En el caso de los sujetos que obtienen los ingresos a que se refiere la Frac. II-

del Art. 166, aplicando a la base determinada en los términos del artículo anterior, la tasa que al efecto señale la Ley de Ingresos.

Es obligado recordar que en el punto 4.2.3. de este capítulo cite este mismo precepto omitiendo esta fracción II que es el tercer supuesto para el cálculo del impuesto a los honorarios. En este impuesto a los honorarios no se establece un procedimiento especial como lo es el caso de los sueldos y recordando este procedimiento especial está regulado en la fracción I de este mismo precepto.

Esta fracción II en comento nos remite al Artículo 8º de la Ley de Ingresos que es el artículo que señala la tasa para el cálculo del impuesto y la fracción II de este artículo 8º de la Ley de Ingresos es la referente al caso y que ahora transcribimos:

Art. 8.- Este impuesto se causará y pagará en la forma siguiente:

II. Ingresos provenientes del libre ejercicio de una profesión, arte, oficio o actividad técnica, deportiva o cultural, y sobre las obtenidas por personas que, sin laborar bajo la dirección de un tercero ni ejercitar una profesión, arte, oficio, actividad técnica, deportiva o cultural, realicen, directa o indirectamente, trabajos o servicios personales cualquiera que sea el nombre con el que se les designe --

los motivos que lo produzcan o las actividades que lo originen:

- | | |
|--|-----|
| a) En forma habitual | 2 % |
| b) En forma eventual | 3 % |
| c) Sobre los ingresos que obtengan los administradores únicos, los miembros de consejos de administración, de vigilancia, o cualquier otro de naturaleza análoga, ya sea en forma habitual o eventual: | 4 % |

La forma de causación es muy sencilla pues distingue entre como se perciban los impuestos pues si es en forma habitual será el 2 %, sobre el total de ingreso al mes, si se percibe en forma eventual la tasa es 3 % y posteriormente distingue que si estos ingresos se perciben por miembros del consejo de administración, de vigilancia será la tasa del 4 %. El comentario es de que a diferencia del impuesto a los sueldos aquí no se establece un monto exento límite, y se aplican directamente los porcentajes a el monto percibido.

Es falta de proporcionalidad y equidad este artículo 8º: ya que a capacidades contributivas iguales trata en forma desigual en un mismo impuesto estatal.

En cuanto al plazo para enterar y pagar el impuesto a los honorarios, y repito, hablo de honorarios para distinguir uel sueldo que es el in-

greso percibido bajo la dirección y dependencia de un tercero. Decíame el plazo de pago del impuesto está contemplado en el Artículo 172 Fracción II de la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco que a continuación me permito transcribir.

Art. 172. El pago de este impuesto se hará II. En caso de los sujetos que obtienen los ingresos comprendidos en la fracc. II del Art. 166 mensualmente, ante la Oficina Re--caudadora de su jurisdicción, a más tardar el día 20 del mes siguiente al de la percepción, mediante la presentación de una declaración en las formas aprobadas.

Quando en los términos del segundo párrafo de la Fracc. II del Art. 170, el impuesto deba cubrirse a cuota fija, el pago se hará por bimestre, a más tardar el día 20 del mes siguiente a aquél en que concluye el bimestre a que corresponda el pago. En este caso, los sujetos del impuesto no estarán obligados a presentar las declaraciones a que se refiere el párrafo anterior, pero estarán obligados a presentar una declaración a más tardar, en abril siguiente del año de que se trate, en la que manifestaran los ingresos reales percibidos durante el mismo. Si los ingresos consignados en dicha declaración son superiores a los que hubiesen servido de base para la fijación de las cuotas, deducidas éstas, las diferencias resultantes podrán cubrirse sin el pago de recargos, siempre que las declaraciones respectivas sean presentadas dentro del plazo señalado. En este caso, la cuota bimestral se actualizará atendiendo al promedio de ingresos manifestados.

Quando las declaraciones a que se refiere -

el párrafo anterior arrojen diferencias - a favor del contribuyente, éste podrá solicitar la devolución en los términos previstos en el Código Fiscal del Estado, o bien, podrá acreditarlas contra el importe de las cuotas del año siguiente.

Cuando los ingresos reales percibidos durante el año sean superiores a los que -- sirvieron de base para la fijación de las cuotas bimestrales elevados al año, y no se presenta la declaración correspondiente dentro del plazo establecido, las cuotas bimestrales tendrán la consideración de pagos provisionales. En este caso, el contribuyente de que se trate estará obligado a cubrir las diferencias de impuestos y recargos correspondientes, que resulten a su cargo como consecuencia del -- ejercicio de facultades de vigilancia y -- comprobación que realice la Tesorería General del Estado, independientemente de la imposición de las sanciones que procedan.

Este precepto nos señala dos plazos para el pago de este impuesto: El primero que es el día 20 del mes siguiente al en que se percibió el -- honorario y el segundo plazo el día 20 del mes siguiente a aquel en -- que concluyó el bimestre, esto en el caso de sujetos que estén bajo -- el sistema de pago pro cuota fija que en base a sus ingresos mensuales promedios el estado les fija para evitarles el tener que calcular el impuesto cada mes.

Lo que sigue estableciendo esta fracción II que me permití transcrib--
bir anteriormente, se refiere al sistema de cuota fija y eso no corres

ponde al estudio y elaboración de este trabajo.

Continuando con el estudio de este impuesto, el Artículo 173 de la Ley de Hacienda multicitada establece las siguientes obligaciones a los sujetos de el impuesto por honorarios:

Art. 173. Los sujetos que obtienen los ingresos comprendidos en la Fracc. II del Artículo 166, además de las ya establecidas--
tendrán las siguientes obligaciones

I. Pagar el impuesto en la forma y términos establecidos en este Capítulo.

II. Se deroga.

III. Se deroga.

IV. Llevar un libro de Ingresos y egresos - en el que se consignarán el concepto del ingreso o egreso según se trate, la fecha en que se percibió o se erogó, su importe, nombre y domicilio de quien efectuó el pago o del beneficiario del egreso efectuado; y

V. Expedir y recabar documentación comprobatoria de sus operaciones.

Al igual que la Ley del Impuesto sobre la Renta, se les obliga a este tipo de sujetos a llevar el sistema de contabilidad simplificada consistente en el libro de ingresos y egresos pero no se habla del libro de activos fijos depreciables como en la Ley del Impuesto sobre la Renta por que como dijimos con anterioridad este impuesto estatal en su base no considera deducciones de ningún tipo.

En cuanto a retenciones de impuestos que les hacen terceras personas - a las que los sujetos de este impuesto presten un servicio personal - independiente y éstas por ese servicio paguen un honorario, estas terceras personas están obligadas a retener y enterar el impuesto en el plazo que para ello señala el Artículo 176 de la multicitada Ley de Hacienda y que a continuación se transcribe:

Art. 176. Quienes cubran remuneraciones objeto de este impuesto a causantes comprendidos en la Fracc. II del Artículo 166, - que no estén establecidos en el Estado y operen eventualmente dentro de éste, deberán retenerlo y enterarlo en la Oficina Recaudadora de su jurisdicción, dentro de los 15 días siguientes al en que se efectuó el pago.

Las personas morales que cubran remuneraciones comprendidas en el segundo párrafo de la Frac. II del Art. 166 de esta Ley - deberán retener el impuesto y enterarlo - dentro del plazo a que se refiere el Art. 174 de la misma, incluyéndolo en su caso, dentro de las retenciones efectuadas en los términos del mismo artículo.

La Tesorería General, cuando lo estime -- conveniente, podrá señalar interventores - a fin de que en su caso realicen quienes - exploten profesionalmente actividades artísticas o deportivas.

4.4 EXENCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE REMUNERACIONES AL TRABAJO PERSONAL

Es conveniente y obligado mencionar antes de entrar en el estudio ---

de las exenciones a este Impuesto, pues se establecen exenciones sólo para los ingresos provenientes de la prestación de un servicio personal subordinado prestado bajo la Dirección y dependencia de un tercero y no para los ingresos provenientes de la prestación de un servicio personal independiente.

A continuación el Artículo 169 de la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco para 1986 señala enunciativamente las exenciones repito sólo para los sujetos que perciban ingresos provenientes de la prestación de un servicio personal subordinado prestado bajo la dirección y dependencia de un tercero.

Art. 169. Están exentos del pago de este Impuesto:

I. Los ingresos a que se refiere la Fracción I del Art. 166 siempre que acumulados no rebasen la cantidad límite que al efecto señale la Ley de Ingresos;

II. Los ingresos que provengan de:

a) Las indemnizaciones por cese o separación voluntaria, así como por riesgos o enfermedades que se concedan de acuerdo con las Leyes o Contratos de trabajo respectivos.

b) Jubilaciones, primas de antigüedad, fondos de ahorro, pensiones y haberes de retiro en caso de invalidez, cesantía vejez, retiro y muerte.

c) Primas vacacionales.

d) Primas dominicales

e) Aguinaldos

f) Pagos para gastos funerarios

g) Participaciones de utilidades

h) Pago de vacaciones

i) Subsidios por incapacidades, becas educacionales para los trabajadores, sus cónyuges o hijos, dotes matrimoniales, guarderías infantiles, ayudas para lactancia y para actividades culturales, deportivas y cualquier otra prestación de naturaleza análoga;

j) Las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario hasta el límite establecido en la Ley Federal del Trabajo, que reciban los trabajadores de salario mínimo general, siempre que las remuneraciones respectivas sean calculadas sobre la base de dicho salario. En su caso, por el excedente se pagará el impuesto en los términos previstos por este Capítulo; y -

k) Premiso por puntualidad, asistencia, eficiencia o productividad, así como ayudas para pagos de renta de casa-habitación, establecidos en los contratos de trabajo respectivos;

III. Los ingresos que perciban los miembros de las sociedades cooperativas de producción;

IV. Los ingresos que se perciban por concepto de gastos de representación y viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se comprueben en esta circunstancia con documentación de terceros que reúna requisitos fiscales.

Aquí observamos que se les otorga la exención de muchos ingresos que podríamos decir son prestaciones laborales y no las limita como en la Ley del Impuesto sobre la Renta al sólo considerarles exenta una parte del ingreso y no todo.

En primer lugar la fracción I de este precepto establece la exención que establece el Artículo 8º de la Ley de ingresos del estado que es la cantidad que resulte después de sumarle \$ 10 000 00 al salario mínimo de Guadalajara, por 30 días que hasta ahorita con el salario de \$ 2 064 00 la exención por \$ 71 920 00 como ya se analizó con anterioridad.

Recordamos pues que las exenciones son ingresos que no cuentan para el efecto de cuantificar la base global gravable que es a la que se le aplica la tarifa respectiva.

En la fracción II como decíamos se otorgan las exenciones generales - es decir no son limitadas pues solo el inciso j) que se refiere a remuneraciones por tiempo extraordinario, es limitada a lo que dice la Ley Federal del Trabajo. La fracción III no tiene comentario ni la IV pasando así a continuación al estudio jurídico constitucional de los impuestos en comento.

CAPITULO CINCO. LA DOBLE TRIBUTACION COMO VIOLACION CONSTITUCIONAL A-
LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

5.1 DOBLE IMPOSICION.

La acción del Estado incluye entre sus importantes propósitos, lograr la más amplia y progresiva satisfacción de las necesidades sociales y un desarrollo ininterrumpido y armónico de la economía, para el mejoramiento constante de los niveles de vida de la población.

Para cumplir con ese propósito es indispensable que el Estado recaude los medios económicos suficientes mediante el establecimiento de cargos o gravámenes a los ciudadanos quienes tienen la obligación ineludible de cooperar de esta forma con el ente público.

El Estado es cuidadoso que los ingresos no sean insuficientes; efectivamente, el sistema encomiable que sigue el estado para lograr este propósito requiere del establecimiento de controles necesarios para garantizar en cada caso que las erogaciones no sobrepasen los límites previstos. Las medidas más eficaces empleadas son por una parte la implantación del control de ingresos correspondientes a todas las entidades del sector público. La consideración de las erogaciones de este en forma íntegra es justificada e indispensable, no sólo para los propósitos sociales y económicos señalados, sino que el poder legislativo, al que incumbe la autorización y control de los gastos públicos, -

las sanciones en su totalidad y debida oportunidad disponga de manera clara y efectiva, de los elementos que le permiten realizar sus funciones constitucionales que le están encomendando en cuanto a la revisión de la cuenta pública.

De igual manera es muy conveniente que la opinión pública adicionalmente esté debidamente informada acerca de las distintas regulaciones y destinos de los ingresos del sector público como se plasma en alguna iniciativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Antes de entrar en materia sobre la constitucionalidad de los impuestos y el fenómeno de la doble tributación como violación a la carta magna conviene determinar qué entendemos por Fisco.

Por fisco debe entenderse la parte de la Hacienda Pública.

" Que forma entre otras cosas con las contribuciones, impuestos y derechos siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestión por mandato legal, dándose el caso de que hay autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aún cuando tengan facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esta actividad en la cuestión, que es la característica de las Autoridades Fiscales, viniendo a ser el carácter de la autoridad Hacendaria el género y la Autoridad Fiscal la especie. " (16)

Por materia fiscal debe entenderse todo lo relativo a impuesto o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las Leyes que determinan dichos impuestos. (17)

Sabido es que el Fisco tiene la atribución de ejecutar las Leyes que determinan los recursos del estado y que son de interés público, pues tienen por objeto que el propio Estado pueda disponer oportunamente de los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos.

Colegimos que la teoría general del Estado como algunos criterios jurisprudentes le concedan privilegios así podemos encontrar entre ---- otras una interesante ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que al efecto transcribimos:

" Las prestaciones en dinero que el Estado exige en forma unilateral a los ciudadanos para cubrir sus necesidades económicas constituyen los tributos públicos y el derecho a exigirlos es por virtud de esa necesidad para la vida económica del Estado preferente a la de los particulares, quienes no pueden oponer frente a las pretensiones del derecho público de la colectividad el interés de la naturaleza privada

y dicha preferencia se deriva también de la necesidad del mismo estado de buscar los medios para que no se eluda el cumplimiento de la obligación constitucional que es tributar... (18)

La presunción de legalidad de los autos administrativos es algo que se apoya en el hecho de que antes de emitir su acuerdo la autoridad fiscal ha formado un expediente en el que se caracteriza el hecho de que por ser precisamente una persona de derecho público encargado de observar la Ley y su exacto y debido cumplimiento y privado de un interés propio diverso del interés público no es normal que dicte resoluciones arbitrarias o fundadas en datos inexactos pero desde luego esa presunción puede y debe cesar ante las pruebas y alegaciones del particular lesionado.

Este principio debemos almacenar en la memoria por lo que lo manejaremos cuando entremos en el estudio, más profundo de la violación constitucional que configura el fenómeno de la doble tributación.

La fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que son obligaciones de los ciudadanos mexicanos la de contribuir para los gastos públicos, de la Federación, Estados o Municipios de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes Fiscales.

Constitucionalmente observamos que existe obligación de tributar, sin embargo cuando la fuente es gravada dos o más ocasiones por el mismo tributo (doble tributación) estamos en una violación a nuestra carta magna flagrante.

En efecto, para que el impuesto o tributo sea fundado, es decir, procedente, de acuerdo con la Ley se requiere de que la misma Ley lo establezca, y la Autoridad Fiscal al fijarlo se ajuste a todos los preceptos de esta Ley, aquí no encontramos problema alguno para que la Suprema Ley del País establece la procedencia del cobro del Impuesto sin embargo no se presenta en este aspecto el problema sino que éste se encuentra en los supuestos constitucionales de proporcionalidad y equidad de los impuestos.

" El Artículo 31 Fracción IV de la Constitución establece que los ciudadanos mexicanos deben contribuir a los gastos de la Federación, Estados y Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes. " (19).

5.2 PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

La mayor parte de los estudiosos del Derecho Constitucional y Derecho Fiscal, coinciden en considerar que el principio de proporcionalidad y equidad se inspira en la Justicia distributiva, que exige que reci-

ban un trato igual a quienes son iguales entre sí, y desigual a quienes son desiguales, y que el tratamiento sea equitativo cuando existe coincidencia en la situación de las personas; es decir, este principio coincide en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

A continuación cito una tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación inspirada en lo que la mayoría de la doctrina ha operado y es la siguiente:

" IMPUESTOS.- VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un Impuesto, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: -- primero, que sea establecido por Ley, segundo, que sea proporcional y equitativo, y ter cero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos necesariamente el impuesto será con traído a lo estatuido por la Constitución Ge neral. Ahora bien, aún cuando respecto de -- los requisitos de proporcionalidad y equidad este Tribunal Pleno no ha precisado una fór-

mula general para determinar cuando un im-
puesto cumple dichos requisitos, que traduci-
dos de manera breve quieren decir de justi-
cia tributaria, en cambio de algunas de las-
tésis que ha sustentado pueden desprenderse
ciertos criterios. Así se ha sostenido que -
si bien el Artículo 31 de la Constitución, -
que establece los requisitos de proporciona-
lidad y equidad como derecho de todo contri-
buyente, no están en el capítulo relativo a
las garantías individuales, la lesión de es-
te derecho que decreta el Poder Legislativo
es notoriamente exorbitante y ruinoso. Tam-
bién este Tribunal Pleno ha considerado que
la equidad exige que se respete el principio
de igualdad, determinando que es norma de --
equidad la que se encuentren obligados a de-
terminada situación los que se hallen dentro
de lo establecido por la Ley que no se en-
cuentren en esa misma obligación los que es-
tán en situación jurídica diferente; o sea,
tratar a los iguales de manera igual. Es de-
cir, este Tribunal Pleno ha estimado que se-

vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad. Expuesto lo anterior, y aún conviniendo que el Impuesto del 1 % sobre diversas percepciones que se dedican a la enseñanza media superior, técnica y universitaria, (publicado en el Diario Oficial del 1º de febrero de 1963), constituye una doble tributación, no por ello puede concluirse que dicho Impuesto contravenga lo establecido en el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución, en relación con la proporcionalidad y equidad. (20).

De esta tesis podemos derivar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera el principio de proporcionalidad y equidad como uno solo, apreciándose que se cumple con este principio cuando el gravamen no es exorbitante ni ruinoso y cuando se respeta la igualdad, a la cual nos referimos con anterioridad. Ahora bien, la equidad no puede darse como principio aislado en la Ley, dado que ésta es un conjunto de normas abstractas, generales e impersonales y por lo tanto no contiene disposiciones aplicables a un caso concreto, y no es posible --

(20) Informe 1977 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, primera parte pleno pag. 298.

que la equidad se contenga en la Ley como un principio general, por la equidad constituye la Justicia que se aplica al caso concreto y por ello no es posible hablar de una Ley equitativa. En efecto, sin atender a la acepción jurídico-filosófico de la equidad, a su sentido genérico encontramos la siguiente definición en el diccionario de la -- Real Academia Española.

" EQUIDAD.- Igualdad de ánimo. Bondadosa templanza habitual; propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la -- justicia o por el texto determinante de -- la Ley. Justicia natural por oposición -- o a la letra de la Ley positiva. Modera-- ción en el precio de las cosas que se com-- pran, o en las condiciones que se estipulan para los contratos. " (21)

De la anterior definición nos permite entrever que aún en la acep---- ción general del concepto de equidad, ésta se contempla como una justicia que no se encuentra en el ordenamiento positivo.

Pero en su aspecto filosófico, el sentido de la equidad si se contempla específicamente como algo no incluido en la Ley, sino como un --- principio al que se acude para corregir los planteamientos de la Ley.

Y por lo que toca a su aspecto jurídico tenemos que representa una moderación de la Ley, así las cosas la equidad no puede darse en la Ley debido a que ésta es por esencia general, abstracta e impersonal y por ello no puede hablarse de una Ley equitativa, por lo que la equidad es la Justicia aplicable a un caso concreto.

Aunque la ejecutoria de la Corte, fue en el sentido de que proporcionalidad y equidad del impuesto no pueden reclamarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que si está capacitado el poder judicial para revisar los decretos y - actos del Poder Legislativo en cada caso especial cuando a los ojos -- del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales... Si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporción y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de ese derecho es una violación de esas garantías.

" IMPUESTOS. AMPARO CONTRA LA FALTA DE PROPORCION Y EQUIDAD - DE LOS.- Si bien es cierto que el artículo 31 Constitucional no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión del derecho que consigna viola la de los 14 y 16; porque no sólo -- deja sin exacta aplicación el precepto de alguna Ley secundaria, - sino que se menosprecia el mismo artículo 31 y la violación de su texto no puede constituir una orden motivada y fundada en perjuicio de persona alguna, por lo que si la Suprema Corte dijera que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar tal violación y que el remedio se encuentra en el sufragio popular haría negatoria la Fracción I del Artículo 103 - Constitucional, que establece el amparo contra las Leyes que violan las garantías individuales.

Un impuesto resulta contrario a los requisitos de equidad y proporcionalidad, cuando a juicio del Poder Judicial aparezca que es excesivo o ruinoso o que el Poder Legislativo se excedió de sus facultades constitucionales porque con relación a la misma prueba de ingresos que grave y a igual capacidad de los afectados, establece cuotas distintas a los contribuyentes.

Aunque la corte, en algunas ejecutorias declaró que está capacitada -- para resolver sobre la proporcionalidad y equidad de los impuestos para que pueda hacerse esa declaración es indispensable que el quejoso - aduzca pruebas que demuestren que existe esa falta de proporción y --- equidad.

Para que la tributación con que los habitantes de la República deben - contribuir para los gastos públicos, sea proporcional y equitativa como lo previene la Fracción IV del Artículo 31 de la Constitución, es - preciso no sólo que la Ley establezca el impuesto, sino que también fi - je su cuantía, la cuota, forma y término de pagarlo.

De lo anterior colegimos que para que tributar sea proporcional y ---- equitativo, como así lo establece la propia Constitución hay que tomar muy en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la rela-- ción tributaria.

Es reconocido jurídicamente que todos estamos a contribuir económica-- mente para que la sociedad en que vivimos pueda satisfacer sus necesida des cediéndole a la misma a través del órgano supremo que es el Estado que la crea y regula legislativamente una parte de nuestros ingresos - una vez que hayamos descontado nuestros gastos propios para subsistir, pero es imposible fijar un límite a las necesidades individuales que - nos podía llevar a una correcta aplicación de la capacidad tributaria, pero sin embargo existen medios al alcance del Estado para conocer los recursos de los individuos que son subditos en su relación de coordina ción establecida por Jellinek y partiendo de esa base pueda establecer se de manera equitativa sus impuestos.

Ahora bien, cuando existe excedente de recursos económicos, se logra-- una capacidad tributaria plena, es decir que el ciudadano está en per fecta aptitud para contribuir, sin embargo hay casos en que esta capa cidad tributaria no existe y entonces el estado a través de sus órga-- nos legislativos va en contra de la propia constitución bajo el princí pio de contrario sensu in beneficio personam, y así dice que los sala rios mínimos no estarán gravados.

En cuanto al impuesto personal de renta lo cual es un síntoma inequívoco de la legalidad de los actos del Estado y de la justa tutela de los intereses individuales, dado que se grava a quien más tiene tratando - de lograr una correcta aplicación de los principios de proporcionalidad y equidad que anima a nuestro legislador y al órgano público recaudador en general, sin embargo este hemoso principio no hace influencia a las legislaciones

estatales sobre todo y específicamente a la jalisciense que aunque - si bien es cierto recoge los principios del mínimo exento, de todas formas legisla y apoya en que el artículo en comento autoriza y obliga al Estado a recaudar para sus gastos públicos, acerca del impuesto sobre la Renta personal por ingresos derivados de la prestación de un servicio personal bajo la dirección y dependencia de un patrón y de honorarios devengados por la prestación de un servicio personal independiente como lo hemos indicado en los capítulos anteriores, si-tuación que a nuestro punto de vista particular nos parece contraria al espíritu de proporcionalidad y equidad en los impuestos establecidos jerárquicamente por nuestra Carta Magna.

Es de recallarse lo anterior porque no puede hablarse de proporcionalidad y equidad cuando una misma fuente es gravada dos veces; no pretendemos que el Estado Federado se muera de hambre y no pueda satisfacer sus necesidades de ente público, no, por el contrario, debe alimentarse la astronomía económica de los Estados, pero no a costa de los contribuyentes que ven seriamente fustigada su de por sí mermada economía, con cargas impositivas anticonstitucionales que no encuentran fundamento jurídico de su existencia.

Con anterioridad hemos definido a la doble tributación indicando que por tal debería entenderse el fenómeno fiscal por el cual la misma fuente de riqueza se encuentra gravada simultáneamente por dos entidades,

lo que se produce en este estado que permite que los profesionistas con tribuyan en la misma forma y términos que establece la Ley de Hacienda y la Ley de Ingresos para el Estado de Jalisco y al mismo tiempo que -- contribuyan a los gastos de la federación marcados por la Ley del Im-- puesto sobre la Renta.

Por lo anterior, es claro que un profesionista o trabajador que tribu-- ta conforme a las Leyes Fiscales de Jalisco y la Ley del Impuesto sobre la Renta, no tiene mucha carga fiscal que un profesionista o trabajador de otro Estado Federado ya sea porque el Estado derogó sus Leyes Fiscales con la coordinación o por que no tenga los impuestos que tengan -- por sujetos a los profesionistas o a los trabajadores.

Por otra parte, el Estado cobra impuesto predial, impuesto sobre trans-- misiones patrimoniales, impuesto sobre negocios jurídicos e instrumen-- tos notariales, impuesto sobre compra-venta y operaciones similares, im-- puesto sobre espectáculos, pero no sólo esto sino que el Estado percibe ingresos provenientes del Registro Público de la Propiedad y Registro - Público de Comercio derechos provenientes del archivo de instrumentos - públicos; expedición y registro de títulos; de las prestaciones en el - ramo del transporte, de la inscripción y modificación al padrón de con-- tribuyentes, las certificaciones expedidas de constancia, informes --- otros servicios, de los servicios de catastro, de los servicios diver-- sos además percibe ingresos por aprovechamientos, ingresos extraordina--

rios participaciones de acuerdo al sistema nacional de coordinación fiscal y los convenios celebrados entre la Federación y El Estado de Jalisco por el cobro delegado de Impuestos Federales tales como:

Impuesto al valor agregado, impuesto sobre tenencia y uso de vehículos-- excepto aeronaves, impuesto sobre la renta en algunas de sus ramas, impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón sólo en contribuyentes -- menores aportaciones al Infonavit, etc. por todo lo anterior debemos -- concluir que resulta confiscatorio el establecimiento y manutención de un impuesto que grava doblemente a una misma fuente de ingresos, pero -- no solamente eso sino que el Estado como entidad federativa no tiene necesidad de cobrar unos pesos mensuales más por persona en comparación -- con las ventajas que tiene el cobro de otros impuestos.

Existe pues doble tributación y por ende una problemática jurídica así-- como económica causada por la existencia de obsoleto y anticonstitucio-- nal impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal ya sea por sala-- rios o sea por honorarios independientemente que establece tanto el Esta-- do de Jalisco como la Federación a través de la Ley del Impuesto sobre-- la Renta.

Independientemente de ese impuesto, hago un llamado a nuestras Legisla-- ciones a que se ocupen de buscar una forma eficaz y constitucional en -- lo proporcional y equitativo para buscar la percepción de esos ingresos.

Ya que no es materia de este trabajo realizar estudios de tipo económico más profundo, pero no se requiere de mayor conocimiento de las teorías Keynesianas o más recientes como la de Robert L. Heilbrones, para comprender que se mejoraría nuestra quebrantada economía si se derogase el impuesto en comento, sin que se obtengan las razones de subsistencia que en siguiente capítulo mencionaremos brevemente.

5.3 RAZONES DE LA EXISTENCIA DEL COBRO FEDERAL Y ESTATAL DEL IMPUESTO.

Entre otras muchas se dice que por que está establecido por Ley, por -- que conviene a la economía nacional y de los estados; por que es jurídicamente permisible, por que es una fuente más de ingresos a los estados, por que al existir en el estado no lesiona los intereses de la federa--ción que tendría que repartir más ayuda a los estados.

5.3.1. POR QUE ESTA ESTABLECIDO POR LEY.

No hay validez alguna, dado que la constitución aunque establece que -- los ingresos de los contribuyentes deben ser destinados una vez satisfec^has sus necesidades particulares, a contribuir para los gastos de la - Federación, Estados y Municipios, no menos cierto es que deben hacerse estas contribuciones de la forma proporcional y equitativa que marquen las leyes y no proporcional y no equitativo el que una misma fuente de ingresos sea gravada impositivamente dos veces, aceptar lo anterior sería aceptar y proponer que los Municipios podrían establecer cargas (si así lo permiten las legislaturas estatales) sobre estos ingresos produciéndose no una doble tributación sino una triple tributación.

En el hecho de la doble tributación se rompe con el principio constitucional así legislado en 1916 y 1917 de proporcionalidad y equidad en ma^{ter}ia impositiva.

5.3.2. POR QUE CONVIERNE A LA ECONOMIA NACIONAL.

Es incuestionable que mientras mayores sean los tributos de las personas mayor sería la riqueza del País, pero ¿podrá hablarse de conveniencia el que se explote al contribuyente gravando doblemente lo que tanto trabajó ?, ¿mejora acaso así el País o a los Estados ? aparentemente el que perciba mayores ingresos refleja mayor riqueza, pero a costa del -- contribuyente y se estaría legitimando un hurto a su economía, no pretendemos que no se pague el impuesto sobre la Renta, sino que no se grave ve doblemente la misma fuente.

5.3.3. POR QUE ES JURIDICAMENTE PERMISIBLE.

Aquí no hay observación que efectuar al respecto por que fue creado por el órgano jurídicamente competente (Legislatura estatal) cumpliéndose con las formalidades esenciales para crear una Ley.

5.3.4. POR QUE ES UNA FUENTE MAS PARA LOS INGRESOS DE LOS ESTADOS.

Es ineludible considerarlo así sobre todo después de ver que está considerado como un tributo por las Leyes Hacendarias del Estado de Jalisco.

5.3.5. POR QUE AL GRAVARLO EL ESTADO NO LESIONA LOS INTERESES DE LA FEDERACION QUE TENDRIA QUE REPARTIR MAYOR CANTIDAD A LOS ESTADOS.

Es un argumento falaz, dado que es ilegal que los entes públicos se coaliguen (aunque involuntariamente la Federación en este caso) para perjudicar al contribuyente pero aunque suponiendo sin conceder que la Federación se viera más holgada, no existe argumento sólido como para permitir lesionar los intereses individuales y sobre todo alterar el orden del Artículo 31 Fracción IV de nuestra Carta Magna en lo relativo a -- que el cobro de los Impuestos sea de la manera proporcional y equitativa.

Estas razones no son válidas de ninguna manera antes al contrario, afirman nuestra teoría de que existe verdaderamente doble tributación en esta materia; atendiendo a los exámenes hechos en la Ley de Hacienda, Ley de Ingresos y Código Fiscal para el Estado de Jalisco para 1986 cotejados con la Ley Federal del Impuesto sobre la Renta.

Habiendo concluido la parte expositiva de nuestro trabajo creemos conveniente formular las siguientes:

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La doble tributación es un hecho jurídico fiscal, que se ----

produce cuando una fuente de ingresos se ve gravada doblemente por un impuesto de la misma naturaleza, no se está en el mismo supuesto cuando se grava al mismo sujeto pasivo con cargas fiscales distintas, ya que una persona puede ser contribuyente del impuesto sobre ingresos de las personas físicas, pero también será afectada en el caso de ser socio al pago del impuesto al ingreso global de las empresas, de los ingresos de adquisición de inmuebles; en estos casos no existe tributación en razón de que aunque se grava a la misma fuente, en la especie se trata de tributos distintos, y será necesario que exista gravamen impuesto al mismo sujeto de tributos de la misma naturaleza.

Es un caso típico de doble tributación el hecho de que la Ley Federal del Impuesto sobre la Renta grava los ingresos provenientes de la prestación de un servicio personal independiente o un servicio subordinado prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón y al mismo tiempo la Ley de Ingresos del Estado de Jalisco grava la misma fuente de riqueza y aunque si bien es cierto que le imponen alguna carga menor al contribuyente no menos cierto es que el contribuyente es víctima de ese fenómeno doble tributario que lesiona su economía.

Se ha presentado este problema en Suiza, Canadá, Estados Unidos y en nuestro país por citar algunos ejemplos, en los distintos países ya mencionados los medios de solución han sido uniformes toda vez que se han promulgado sendas leyes de facultades de la federación y de

las entidades federativas cuya finalidad consiste en regular facultades de unos y otros para que no se produzca el fenómeno antes citado y materia de este trabajo.

SEGUNDA.- El Código Fiscal del Estado de Jalisco para 1986 establece que el sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral que de acuerdo con las Leyes, está obligado al pago de una prestación determinada al Fisco del Estado siendo también sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros, para la aplicación de las Leyes Fiscales, se asimilan a estas agrupaciones las personas morales.

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece así mismo que todas las personas que perciban un ingreso por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que derivan de una relación laboral así como también por la prestación de un servicio personal independiente siendo estos mismo ingresos gravados por la Ley de Hacienda del Estado de Jalisco y en consecuencia podemos concluir que aunque el ámbito territorial de vigencia de una y otra Ley es diversa no menos cierto es que ambas Leyes -- gravan la misma fuente de riqueza mediante un impuesto personal.

Por las razones aquí mencionadas resulta claro el concluir que el impuesto cuya naturaleza jurídica hemos analizado en este trabajo está

gravando la misma fuente de riqueza en dos ocasiones lo cual revela desde luego la insistencia de la existencia del fenómeno de doble tributación en nuestro derecho.

TERCERA.- Las repercusiones que en este impuesto encontramos son las -- jurídicas, económicas y sociales.

Las repercusiones jurídicas consisten en que violan lo dispuesto por -- el artículo 31 fracción IV de la Constitución toda vez que no se ajusta a el supuesto jurídico de proporcionalidad y equidad de la obligación -- contributiva por los ciudadanos.

Artículo 31 Fracción IV:

Son obligaciones de los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

Con relación a la repercusión económica resulta claro concluir de esta manera, que si el contribuyente liquida dos veces el mismo impuesto no va en proporción directa con su previo ingreso lo cual desde luego revela un perjuicio económico al contribuyente.

Basándose en que el contribuyente, llámese persona física o moral que es el sujeto pasivo de la relación tributaria, es una fuente generadora de la riqueza la cual se genera en interés del individuo y de la colectividad, además de que es el gestor de una parte de la organización social al ser afectada por la doble imposición tributaria, lógicamente esto repercute en perjuicio de la organización social que tutela al --- constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.

Del análisis que hicimos del objeto del Impuesto podemos deducir que-- tanto la Ley Federal del Impuesto sobre la Renta como la Ley de Ingresos del Estado de Jalisco en 1986 determinan que es objeto del impuesto toda clase de ingresos en efectivo o en especie que se obtengan mediante percepciones de uno o más empleos a título de sueldo, salario, emolumentos, compensaciones, comisiones, permisos, sobresueldos, gratificaciones y demás remuneraciones cualquiera que sea el nombre que se les designe, derivadas bajo la Dirección y dependencia de un tercero o bien ingresos por el desempeño del ejercicio de una profesión, arte, oficio o actividad técnica, deportiva o cultural o que procedan directa o indirectamente de trabajos o servicios personales.

En cuanto al sujeto podemos decir que existen dos tipos: por un lado -- ambas legislaciones coinciden en afirmar que el sujeto activo de la relación tributaria lo son la federación, Estados y Municipios según sus propias esferas de atribuciones.

El sujeto pasivo es la persona física o moral o cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros y que de acuerdo con las leyes respectivas esté obligado al pago de una prestación determinada a favor del Fisco.

CUARTA.- La circunstancia de que los textos constitucionales no delimitan campos impositivos federales, estatales y municipales determina que tanto el Congreso de la Unión como las legislaturas de los estados, puedan establecer contribuciones sobre la misma fuente dando con ello a la doble tributación interior, debe reconocerse que esta concurrencia impositiva está permitida en la constitución en la fracción IV del artículo 31 cuyo contenido ya fue reproducido anteriormente; sin embargo, de ello no puede derivarse la conclusión de que el contribuyente hubiera querido que cada fuente fuera gravada con impuestos estatales, federales y municipales; sino que lo correcto sería que el constituyente no juzgó necesario separar las fuentes de los estados y municipios.

Es reconocido jurídicamente que todos estamos obligados jurídicamente a contribuir para que el estado cumpla con la función pública, ahora bien, cuando existe excedente de recursos económicos se logra una capacidad tributaria plena. Sin embargo, hay casos en que esa capacidad tributaria no existe y entonces el estado a través de sus órganos legislativos va en contra de la propia Constitución ya que en las legislaciones estatales sobre todo en la Jaliscoense legisla acerca del impuesto so

bre la renta personal por ingresos derivados de la prestación de un --- servicio personal bajo la dirección y dependencia de un patrón y de honorarios devengados por la prestación de un servicio personal indepen--- diente como lo hemos visto en capítulos anteriores, situación que a --- nuestra vista particular nos parece contraria a lo perceptuado por la - constitución en cuanto a proporcional y equitativo en los impuestos, ya que no puede hablarse de esto cuando la misma fuente es gravada dos --- veces lo cual trae como consecuencia que esta carga impositiva sea exce siva y ruinosa al contribuyente.

QUINTA.- Derogación del impuesto estatal. Como ya dijimos anteriormente existe la doble tributación y por ende una problemática jurídica y económica causada con la existencia del obsoleto y anticonstitucional im--- puesto sobre remuneraciones al trabajo personal que establecen las le--- yes del estado de Jalisco, decimos esto ya que no resulta proporcional ni equitativo el que una misma fuente de ingresos sea gravada dos veces y por consecuencia contrario al artículo 31 fracción IV constitucional razón más que suficiente que debe bastar por sí sola para que se dero--- gue inmediatamente ese impuesto.

IMPOSIBILIDAD JURIDICA Y ECONOMICA DE QUE SE DEROGUE EL IMPUESTO FEDERAL.

A ese respecto opino que sería más difícil que se derogara el impuesto Federal ya que entraríamos al campo de jerarquización de poderes, por -

un lado el Congreso de la Unión y por otro el Congreso Local, toda vez que el primero lo hace para todo el País mientras que el segundo sólo comprende el Estado de Jalisco.

Ahora bien, el perjuicio económico que se causaría al derogar el impuesto Federal sería hasta cierto punto catastrófico ya que lógicamente disminuirían los ingresos de la federación y con ello la ayuda que ofrece a todos los estados; en el caso de Jalisco sería el menos perjudicado ya que su situación económica es buena en comparación con otros estados pequeños que no tienen tantas fuentes de riqueza como el Estado en cuestión.

Otra de las imposibilidades que veo es la siguiente; al derogarse el impuesto Federal lógicamente bajaría la ayuda de la federación a los Estados que no tienen el impuesto análogo que tiene Jalisco y por consecuencia dichas entidades federativas se vería obligadas a legislar en esa misma materia.

POSIBILIDAD DE QUE EL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS DEL TRABAJO ESTATAL SEA TOTALMENTE DEDUCIBLE DEL PAGO ANUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE TIENE LA OBLIGACION DE HACER EL CONTRIBUYENTE.

Este planteamiento lo hacemos en virtud de que sería una alternativa aceptable desde el punto de vista jurídico, ya que por lógica se extinguiría automáticamente la violación al Artículo 31 Fracción IV consti-

tucional a que nos hemos venido refiriendo, en virtud de que ya no sería doble tributación por que no estaría gravada dos veces la misma fuente de ingresos con un mismo impuesto, al menos viéndolo como consecuencia final, aún cuando siguiera existiendo durante el período que abarcase la declaración, esto es, mensualmente, ya que aún cuando se pagara dos veces en el mes al final del año se equilibraría lo pagado al presentar la declaración anual, ya fuere que resultase con saldo a favor en cuyo caso se solicitaría la devolución de lo pagado en exceso o saldo en contra que por lo general sería menos que en la situación actual.

POSIBILIDAD DE REPERCUTIR EL IMPUESTO ESTATAL A CARGO DE
LOS PATRONES EN EL CASO DE SERVICIO SUBORDINADO Y DE LOS
CLIENTES EN EL CASO DEL TRABAJO DE PROFESION LIBRE LO --
QUE DESVIRTUARIA LA VIOLACION CONSTITUCIONAL.

Al respecto aún cuando es algo ilusorio sería una buena medida en cuanto al punto de vista jurídico por que desvirtuaría la violación constitucional sin embargo en el caso del trabajo subordinado sería gravar más al patrón por que ya tiene el 1% sobre remuneraciones al trabajo personal en materia federal y caeríamos en la doble tributación nuevamente, y en lo económico también traería perjuicios económicos a los patrones. Por lo que toca al caso de profesión libre; sigue existiendo la desvirtuación de la anticonstitucionalidad, pero probablemente se confundiría

con el impuesto al valor agregado por que el cliente aparte de absorber el impuesto mencionado se vería obligado a absorber el impuesto sobre productos de trabajo, además habría la necesidad de cambiarle el nombre a este impuesto por que se refiere a productos del trabajo y él, en este caso, no está desempeñando ningún trabajo que le presente un producto o ingreso.

Por lo anterior concluimos que lo más idóneo y adecuado posible de llevarse a cabo es la DEROGACION DEL IMPUESTO ESTATAL.

FUENTE DE INFORMACION

- . " Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos " - Editorial Porrúa 1986.

- . " Código Fiscal para el Estado de Jalisco " - Ejemplar de corte sía Gobierno de Jalisco, Tesorería General - 1986.

- . " Código Fiscal de la Federación " - Editorial Themis - 1986.

- . " Código Fiscal de la Federación " - Editorial Porrúa - 1967.

- . " Curso Superior de Derecho Tributario " - Dina Jarach - Buenos Aires, Argentina - 1969.

- . " La Ley de Hacienda del Estado de Jalisco " - Ejemplar de cortesía, Gobierno de Jalisco, Tesorería General. 1986.

- . " Derecho Financiero " - Carlos Giuliani Fon Rouge de Palma --- Buenos Aires, Argentina - 1969.

- . " Derecho Financiero Mexicano " - Sergio Francisco de la Garza- 1981 Editorial Porrúa.

- . " Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano " - -

Emilio Manatou - U.A. S.L.P. - 1969

" Ley de Coordinación Fiscal " - 1979.

" Ley del Impuesto sobre la Renta " - Editorial Themis - 1986.

" Ley de Ingresos del Estado de Jalisco " - Ejemplar de cortesía
Gobierno del Estado de Jalisco, Tesorería General - 1986

" Tesis Jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de --
la Nación " 1917 - 1975 - Semanario Judicial.

" Convenio de colaboración administrativa en materia fiscal fe-
deral " - 1983 Entre la Federación y el Estado de Jalisco.

" Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas " - Ernesto Flores -
Zavala.- Editorial Porrúa 1984.

" Cuarenta y cinco años del Tribunal Fiscal de la Federación " -
Editora Tribunal Fiscal de la Federación - Tomo I.

" ¿ Qué es la coordinación fiscal ? " - Villa Calleja Guillermo

" La coordinación fiscal en México " - Secretaría de Hacienda -

y Crédito Público.

- . " Derecho Constitucional Mexicano " - Tena Ramírez Felipe.
- . " Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congre---
so de los Estados Unidos Mexicanos, año III, tomo III, número -
44, lunes 11 de diciembre de 1978 "
- . " Federalismo y tributación " - Atchabain Adolfo.
- . " Ciencia Política " - Andrés Serra Rojas
- . " Convenios de Coordinación Fiscal entre el Gobierno Federal --
y las Entidades Federativas ". Alejandro Treviño Martínez.
- . " Diccionario de la Lengua Española " - Décima Novena Edición -
España 1970.

OPUSCULO DE ACTUALIZACION PARA 1987.

El objeto de este opúsculo es el de comentarle al lector de esta tesis las modificaciones que tuvieron por objeto reformar, derogar y adicionar a las Leyes Fiscales para 1987 y que pudiesen afectar a la hipótesis de este estudio. Las Leyes modificadas y que comentaremos en su parte relativa en cuanto al impuesto al sueldo y el impuesto al honorario son en su caso de Ley Federal.

Es la Ley del Impuesto sobre la Renta, también hubo reformas a la Ley de Coordinación Fiscal pero éstas no cambian sustancialmente la coordinación en cuanto al impuesto al sueldo e impuesto al honorario y por lo mismo se sostiene la hipótesis planteada en este estudio.

Más adelante comentaré las modificaciones que sufrieron las Leyes Fiscales del Estado de Jalisco para 1987, y que afectaron al cuerpo de este estudio, es decir, el Código Fiscal, la Ley de Hacienda y la Ley de Ingresos.

- * En cuanto a la Ley de Impuestos sobre la Renta se reformaron las tarifas para retención sobre sueldos y la tarifa anual artículos 80 y 141 respectivamente.

La tarifa del Artículo 80 paralelamente a la causación anual-

o sea, la del Artículo 141, sufre reestructuración muy amplia y los cambios son los siguientes:

- a) Dado que el primer renglón se corrige reconociendo una inflación del 100 % y de que el impuesto correspondiente a la acumulación de cada uno de los renglones aumenta de manera general en la misma proporción, concluimos que esta cifra es la usada para toda la tarifa, a fin de hacer otras comparaciones.

- b) Se reducen de 20 a 16 los renglones que gravan progresivamente al ingreso y sus tasas. Las tasas se modifican como sigue:
 - Se suprimen los porcentos siguientes:
6, 13, 16, 19, 34, 38, 42 y 46.
 - Se aumentan los porcentos siguientes:
14, 18, 35 y 40.
 - Quedan igual los porcentos del:
3, 10, 22, 26, 30, 44, 48, 50, 52, 54, 54.5 y 55.

- c) Se suprimen en la tarifa mensual y en la anual la sobretasa adicional que funcionó durante el año de 1986. Esta sobretasa se adicionó en 1986 para recaudar fondos para resarcir

los daños del sismo de 1985. Estas sobretasas fueron declaradas inconstitucionales por los Juzgados de Distrito.

- d) Aparte del ajuste por inflación del 100 % frente a una inflación real un poco mayor, la reestructuración aumenta el impuesto por renglones en ciertos grupos de ingresos bajos hasta casi 66 % empezando en el segundo renglón, mientras que lo disminuye hasta 5.26 % en los renglones medios, para quedar igualado en el último renglón. La utilización de la tasa adicional para 1986 para los renglones mayores, modificaría esta comparación.

También se reforma la tarifa del Artículo 86 de la Ley que es la tarifa para pagos provisionales. En el impuesto al honorario, esta tarifa también sufrió la misma reestructuración que la hecha a las tarifas del Artículo 80 y 141, en lo que respecta a la corrección de inflación, reducción de escalones de la tarifa y la eliminación de la tasa adicional del 10 % comentadas anteriormente.

- * En cuanto a las reformas sufridas para 1987 de las Leyes Fiscales del Estado de Jalisco; es decir Código Fiscal, Ley de Hacienda y Ley de Ingresos del Estado y que afectan al cuerpo de este estudio. Me permito hacer los siguientes comentarios:

La Ley de Hacienda del Estado fue reformada en su totalidad derogándose por ello la anterior, pero esto no trae graves consecuencias ya que en el impuesto en comento sólo se cambia la numeración de los Artículos y detalles que a continuación me permito citar.

- a) El Artículo 166 de la Ley de Hacienda para 1986 pasa intacto al Artículo 39 de la nueva Ley.
- b) La misma suerte corre el Artículo 167 que pasa a ser el 40.
- c) En el Artículo 169 pasa a ser el Artículo 41 agregando en su fracción primera después de Ley de Ingresos las palabras " del Estado ". En la fracción segunda inciso a) se agrega entre: por cese o separación, la palabra despido.

En el inciso i) se agrega después de la palabra análoga, las siguientes " que se conceda de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo respectivos. "

- d) El Artículo 170 pasa a ser ahora el 42 cambiándose la palabra pago por la de " cálculo ".

Este Artículo 170 ahora 42 sufre la siguiente modificación-

en su Fracción la. para decir que para el cálculo de la base no se acumularán en el caso de ingresos por honorario -- aquellos ingresos que se percibieron por sueldo siempre y cuando no rebasen el monto límite que señale la Ley de Ingresos del Estado.

En el caso del primer párrafo de la fracción 2a. del Artículo 170 ahora 42 se modifica para establecer; que sólo se de terminará el sistema de cuota fija para aquellos contribuyentes que obtengan ingresos por honorarios. También cambió la palabra causante por la de " contribuyente ".

- e) En el caso del Artículo 171 pasa a ser ahora el 43 agregando en su fracción la. después de Ley de Ingresos la palabra " del Estado ".

En el inciso b) de la Fracción la. del ahora Artículo 43 su fre modificaciones de correcta redacción para así hacer más entendible este inciso.

- f) El Artículo 172 de la Ley anterior pasa a ser el Artículo - 44 de la nueva Ley.

En la fracción 2a. se cambia el poder presentar declaración

en formas aprobadas; por " hacer el pago mediante disposiciones de carácter general que señale la Tesorería General del Estado ".

g) En el caso del Artículo 173 pasa a ser ahora el 45 y la modificación sufrida consiste en que las fracciones II y III ya no están derogadas siendo ahora las fracciones II y III del Artículo 45 las fracciones IV y V del Artículo 173 de la Ley anterior, el nuevo Artículo 45 sólo tiene 3 fracciones.

h) En el caso del Artículo 174 pasa a ser ahora el 46 adicionados en su parte última lo siguiente:

" Cuando no haya pago a efectuar, se seguirá presentando -- dicha declaración, en tanto no se de el aviso correspondiente para efectos del registro estatal de contribuyentes. "

Además se le quitaron las tres fracciones que ya estaban -- derogadas.

i) El artículo 175 pasa a ser el Artículo 47 intacto.

j) En el caso del Artículo 176 corre con la misma suerte que -

el anterior pasando a ser el Artículo 48 de la nueva Ley.

- k) En el caso de la nueva Ley se adiciona el Artículo 49 que - su texto no estaba contemplado en la Ley anterior y a la letra dice:

" Art. 49 La Tesorería General podrá estimar los ingresos de los sujetos de este impuesto o, en su defecto, determinar estimativamente el impuesto que -- los solidarios responsables debieron retener y enterar, en los siguientes casos:

I. Cuando no presenten sus declaraciones, no lleven los libros o registros de contabilidad o, en su caso, no expidan o recaben la documentación comprobatoria a que están obligados;

II. Cuando perciban ingresos gravados por este impuesto sin estar registrados; y

III. Cuando cubran remuneraciones afectas al gravamen y no se encuentren registrados como retenedores, ni cumplan con las obligaciones que, en materia de retención y entero, establezca este capítulo.

Para practicar la estimación o determinación estimativa a que se refiere este artículo, se tomará en cuenta la naturaleza de las actividades realizadas por el sujeto del impuesto, o por el responsable solidario obligado a retener los honorarios usuales, por servicios similares; el importe de la renta del local que ocupe; el monto de los sueldos y honorarios pagados; la suma de los gastos fijos y personales y, en general, todos los elementos objetivos de juicio con que se cuente.

- * En tratándose del Código Fiscal del Estado de Jalisco para 1987- no tuvo reformas.

* En cuanto a la Ley de Ingresos, a continuación me permito señalar que era en su artículo 8 donde se señalaba su tarifa y ahora es en el Artículo 7 que a continuación se transcribe:

" Art. 7º Este impuesto se causará en la forma siguiente:

I. Sobre los ingresos acumulados, provenientes de uno o más empleos a título de sueldos, salarios, emolumentos, compensaciones, comisiones, premios, gratificaciones y demás remuneraciones derivadas de actividades prestadas bajo la dirección y dependencia de un tercero, ya sea en virtud de un contrato de trabajo o por el desempeño de un empleo público, mensualmente de acuerdo con la siguiente tarifa:

a) Cantidad que se obtenga de sumar \$ 20,000.00 - al resultado de multiplicar el salario mínimo general que corresponda a la zona económica de Guadalajara, por 30 días:

Exento

b) Hasta la cantidad que resulte de sumar - - - - \$ 20,000.00 a la obtenida conforme al inciso anterior:

2 %

c) Hasta la cantidad que resulte de sumar - - - - \$ 40,000.00 a la obtenida conforme al inciso a) - de esta fracción:

3 %

d) A partir de la cantidad que resulte de sumar - \$ 40,000.00 a la obtenida conforme al inciso a) - de esta fracción

4 %

Para calcular este impuesto se restará a la base a que se refiere el Art. 42 de la Ley de Hacienda del Estado, la cantidad señalada en el inciso a) - de esta fracción y al resultado se aplicará la tasa que corresponda.

La tasa a que se refiere el párrafo será la que corresponda a la base.

II. Ingresos provenientes del libre ejercicio de una profesión, arte, oficio o actividad técnica, deportiva o cultural, y sobre las obtenidas por personas que, sin laborar bajo la dirección de un tercero, ni ejercitar una profesión, arte, oficio, actividad técnica, deportiva o cultural, realicen-

directa o indirectamente, trabajos o servicios personales cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, los motivos que los produzcan o las actividades que los originen:

a) En forma habitual:

2 %

b) En forma eventual:

3 %

c) Sobre los ingresos que obtengan los administradores únicos, los miembros de consejos de administración, de vigilancia, o cualquier otro de naturaleza análoga, ya sea en forma habitual o eventual:

4 %

El objeto de este opúsculo es actualizar para 1987 los capítulos tres y cuatro del presente estudio, en la lectura de esos capítulos deberá decidirse a la lectura de esta adición actualizatoria.