

00781

33
2er.

FACULTAD DE DERECHO

**EL TRIBUTO EN LA ENAJENACION DE BIENES
INMUEBLES**

(TESIS DOCTORAL)

Gonzalo Romero Alemán

1997

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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 esta 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 GENERAL

CAPITULO I

EVOLUCION DEL MUNICIPIO EN MEXICO Y EN EL MUNDO

INTRODUCCION	1
1.1.- CONCEPTOS GENERALES	5
A).- CONCEPTO ETIMOLOGICO DE MUNICIPIO	5
B).- DEFINICIONES	5
C).- NUESTRA DEFINICION	9
1.2.- ANTECEDENTES SOBRESALIENTES DEL MUNICIPIO EN LA HISTORIA MUNDIAL Y EN MEXICO.....	10
A).- EL MUNICIPIO EN GRECIA	10
B).- EL MUNICIPIO EN ROMA	12
C).- EL RÉGIMEN MUNICIPAL EN LA EDAD MEDIA Y SU INFLUENCIA EN EL CONTINENTE AMERICANO.....	18
a).- Visigodos.....	19
b).- Influencia Árabe	20
c).- España	21
d).- Apogeo y Decadencia del Municipio Medieval Español; La Derrota de los Comuneros en la Batalla de Villalar	23
e).- Breve Referencia de la Época Precortiana	24
f).- Influencia Española en la Conquista de América (México).....	26
D).- LA ÉPOCA COLONIAL EN MEXICO.....	27
a).- Cabildos de Indígenas.....	31
b).- Cabildos de Españoles.....	33
c).- El Municipio bajo el Sistema de Intendencia.....	36
d).- EL Municipio en los comienzos del Siglo XIX.....	38
e).- La Constitución de Cádiz.....	39
1.3.- MEXICO INDEPENDIENTE.....	43
A).- EL IMPERIO DE ITURBIDE Y LA PRIMERA REPUBLICA FEDERAL	43
B).- LA CONSTITUCION DE 1824.....	46
C).- LA CONSTITUCION DE 1836 Y LAS BASES DE ORGANIZACION POLITICA DE 1843	47
D).- LA CONSTITUCION DE 1857 Y EL MOVIMIENTO DE REFORMA.....	48
E).- EL GOBIERNO DE PORFIRIO DIAZ.....	50
1.4.- EL MUNICIPIO EN EL SIGLO XX.....	54
A).- LA REVOLUCION MEXICANA Y EL DEBATE DE CONSTITUYENTE	54
B).- LAS REFORMAS Y ADICIONES AL ARTICULO 115.....	58
C).- REFORMA DE 1928.....	59
D).- REFORMA DE 1933.....	59
E).- REFORMA DE 1943.....	61
F).- REFORMA DE 1947.....	62
G).- REFORMA DE 1953.....	63
H).- REFORMA DE 1976.....	64
I).- REFORMA DE 1977.....	65
J).- REFORMA DE 1986.....	66
K).- REFORMA DE 1987.....	71
1.5.- CRONOLOGIA DE LOS CAMBIOS AL ARTICULO 115 CONSTITUCIONAL	75
1.6.- CONSIDERACIONES GENERALES	76

CAPITULO II

LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

2.1.- LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO	82
A).- PODER O SOBERANIA FINANCIERA Y PODER O SOBERANIA TRIBUTARIA.....	83
B).- CARACTER, FORMA Y MOMENTO DE MANIFESTACION DEL PODER TRIBUTARIO.....	83
C).- PODER TRIBUTARIO ORIGINADO Y DELEGADO, DIFERENCIAS CON LA COMPETENCIA TRIBUTARIA.....	85
D).- LOS SISTEMAS DE DISTRIBUCION DEL PODER TRIBUTARIO EN LOS ESTADOS FEDERALES.....	86

E).- PERSPECTIVA HISTORICA DEL PROBLEMA DE LA DISTRIBUCION DE PODERES TRIBUTARIOS EN LA REPUBLICA MEXICANA	89
F).- ANTECEDENTES HISTORICOS HASTA 1917	91
G).- LA CONSTITUCION FEDERAL DE 1917	93
H).- LA PRIMERA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1925	93
I).- LA SEGUNDA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1932	95
J).- EL PROYECTO CARDENAS DE 1936 PARA REFORMAR LA CONSTITUCION	97
K).- LA TERCERA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1947	99
2.2.- COMPETENCIA TRIBUTARIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS	101
A).- EL ESTADO MEXICANO COMO SUJETO ACTIVO DE LOS TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES	101
B).- NECESIDAD DE UN SISTEMA DE COMPETENCIA TRIBUTARIA	104
C).- REGLAS PARA LA COMPETENCIA TRIBUTARIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS	106
D).- LA COORDINACION FISCAL	118
2.3.- COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS ENTRE SI Y CON RELACION A SUS MUNICIPIOS	121
A).- PROBLEMÁTICA COMPETENCIAL	121
a).- Génesis	125
b).- Texto Vigente	127
c).- Los Ingresos Derivados de la Prestación de Servicios Públicos a Cargo	128
d).- Integración de La Hacienda Municipal	130
2.4.- CONSIDERACIONES GENERALES	133

CAPITULO III

EVOLUCION HISTORICA DEL ISR REFERENTE A INGRESOS POR ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES

INTRODUCCION	137
3.1.- EVOLUCION DEL INGRESO POR ENAJENACION DE BIENES EN LA LEY DEL I.S.R.	139
TEXTO EN 1962	140
TEXTO EN 1963-1964	141
TEXTO EN 1965, 1966, 1967, 1968, 1969 Y 1970	141
TEXTO EN 1971	143
TEXTO EN 1972	144
TEXTO EN 1973 - 1974	145
TEXTO EN 1975	145
TEXTO 1982-1984	146
TEXTO EN 1965, 1966, 1967	146
TEXTO DESDE 1968-1975	147
TEXTO EN 1976	148
TEXTO EN 1977	149
TEXTO EN 1978	150
TEXTO 1982-1984	151
TEXTO DESDE 1965-1975	152
TEXTO EN 1977	152
TEXTO EN 1978	152
TEXTO 1962-1964	152
TEXTO EN 1975 Y 1974	153
TEXTO EN 1975	154
TEXTO EN 1977	155
TEXTO DESDE 1965	155
TEXTO EN 1977	156
3.2.- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1978-1979	156
3.3.- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1980	159
3.4.- EVOLUCION DEL CONCEPTO DE ENAJENACION	161
A).- TEXTO ULTIMO DEL CODIGO ANTERIOR, CON TEXTO CON EL QUE INICIA SU VIGENCIA EL CODIGO ACTUAL	161
B).- MODIFICACIONES QUE HA TENIDO EL TEXTO ORIGINAL DE ESTE ARTICULO Y HASTA 1996	163
SE ADICIO EL ARTICULO 14-A	164
3.5.- EVOLUCION DEL CAPITULO IV, TITULO IV DE LA LEY VIGENTE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	167

"ARTICULO 95"	167
EVOLUCION (1980-1995)	168
"ARTICULO 96"	169
EVOLUCION (1980-1995)	170
ARTICULO 97	173
EVOLUCION (1980-1995)	173
ARTICULO 97.A	175
"ARTICULO 98"	177
EVOLUCION (1980-1995)	177
"ARTICULO 99"	178
EVOLUCION (1980-1995)	179
"ARTICULO 100"	182
EVOLUCION (1980-1995)	183
"ARTICULO 101"	184
"ARTICULO 102"	184
ARTICULO 103	185
EVOLUCION (1980-1995)	186

RESUMEN DE MODIFICACIONES A LOS ARTICULOS DE LA LEY DEL ISR QUE REGULAN EL IMPUESTO SOBRE ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES 197

Se presenta a continuación un cuadro que resume todas y cada una de las modificaciones que ha tenido la parte relativa de la Ley del ISR que regula el impuesto que la misma contempla en relación a la enajenación de bienes inmuebles. 197

3.7.- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ENAJENACION DE BIENES, COMENTARIOS SOBRESALIENTES 199

3.8.- ANALISIS DEL ARTICULO 99 DE LA LEY DEL I.S.R. REFERENTE A LA ACTUALIZACION AL COSTO DE ADQUISICION 199

3.9.- EL INGRESO POR ENAJENACION DE BIENES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA ACTUALIDAD 201

A).- OBJETO DEL IMPUESTO	201
B).- CONCEPTO DE INGRESO POR ENAJENACION DE BIENES	202
C).- CONCEPTO DE INGRESO	204
D).- INGRESOS EXENTOS	205
E).- DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE	206
F).- COSTO DE ADQUISICION	210
G).- COSTO AJUSTADO DE CONSTRUCCIONES Y CERTIFICADOS DE PARTICIPACION INMOBILIARIA NO AMORTIZABLES	214
H).- COSTO AJUSTADO DE TERRENOS, ACCIONES NOMINATIVAS, PARTES SOCIALES Y CERTIFICADOS DE AFORTACION PATRIMONIAL	214
I).- COSTO AJUSTADO DE BIENES MUEBLES QUE FORMEN PARTE DEL ACTIVO FLUJO	215

3.10.- CONSIDERACIONES GENERALES 217

CAPITULO IV

INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LAS PERSPECTIVAS MUNICIPALES

4.1.- FUENTES DEL DERECHO 222

A).- DIVERSAS CLASIFICACIONES	222
B).- FUENTES DEL DERECHO FISCAL MEXICANO	223
C).- LA CONSTITUCION	224
D).- EL PROCESO LEGISLATIVO Y SU PRODUCTO: LA LEY	225
E).- Iniciativa de Ley	226
b).- La Cámara de Diputados como Cámara de Origen en Materia Tributaria	227
c).- Debate y Discusión Camaral	229
d).- El Voto y la Sanción Presidencial	232
e).- Promulgación y Publicación	233
f).- El Secretario de Crédito Público	234
G).- Iniciación y Duración de la Vigencia de la Ley Tributaria	236
b).- Importancia de la Ley como Fuente Formal del Derecho Fiscal	242
E).- LA FACULTAD REGLAMENTARIA	243
F).- LAS CIRCULARES ADMINISTRATIVAS	246
G).- LOS DECRETOS-LEY	249
H).- LOS DECRETOS-DECRETOS	252
I).- LA JURISPRUDENCIA	256
a).- Formas de Creación Jurisprudencial	258
b).- Jurisprudencia En Materia Fiscal	261
b).1.- Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	261
b).2.- Jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa	264

b).3.- Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación	265
f).- LOS TRATADOS INTERNACIONALES	269
g).- LA DOCTRINA	270
h).- LA COSTUMBRE, FUENTE FORMAL DEL DERECHO FISCAL?	271
4.2.- EL SUBSISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO	274
a). EL ORDEN JURIDICO Y LA JERARQUIA DE LEYES EN MEXICO	274
b).- PODERES CONCURRENTES ILIMITADOS	275
4.3.- INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LO REFERENTE A LOS INGRESOS POR ENAJENACION DE BIENES	282
a).- REACTIVACION ECONOMICA MUNICIPAL	288
b).- MONTO DE RECAUDACION FEDERAL Y PORCENTAJE QUE REPRESENTAN LOS IMPUESTOS QUE SE TRASLADAN A LAS ENTIDADES EN EL MARCO DEL NUEVO FEDERALISMO	290
c).- PERSPECTIVAS MUNICIPALES	293
CONCLUSIONES GENERALES	294

ANEXOS

ANEXO I

A).- ACTUALIZACION DE BIENES	301
B).- PAGOS PROVISIONALES	305
a).- Bienes inmuebles	305
b).- Bienes muebles y acciones	306
c).- Certificados de participacion inmobiliario no amortizables, de vivienda y otros derechos	311
C).- DECLARACION Y CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL	311
D).- COSTO AJUSTADO DE ACCIONES, PARTES SOCIALES Y CERTIFICADOS DE APOR- TACION PATRIMONIAL	319
E).- PERDIDA EN LA ENAJENACION DE BIENES	333

ANEXO II

A).- IRRETROACTIVIDAD EN LA BASE	341
B).- RETROACTIVIDAD EN CUANTO A LA CUOTA O TASA DEL IMPUESTO	344
C).- ACLARACION QUE FORTALECE LA TESIS ANTERIOR:	345

ANEXO III

EMPRESAS, IMPUESTO AL LA LEY RELATIVA, AL DETERMINAR SU OBJETO, NO VIOLA EL AR- TICULO 116 DE LA FRACCION IV, CONSTITUCIONAL	351
DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, TIENE DERECHO A PERCIBIR LAS CON- TRIBUCIONES A QUE SE REFIEREN LOS INCISOS A), B) Y C) DE LA FRACCION IV DEL AR- TICULO 116 CONSTITUCIONAL	353
IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL, COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS	354
IMPUESTOS, FACULTADES DE LA FEDERACION Y DE LOS ESTADOS	354
IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE	355
FACULTAD IMPOSITIVA DE LA FEDERACION Y LOS ESTADOS	355
FACULTADES DE LA LEGISLAL	355
IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE	355
COMPETENCIA CONCURRENTE, LA COLABORACION FISCAL NO IMPLICA DELEGACION DE FACULTADES O CONCURRENCIA DE LAS MISMAS, DE ACUERDO A LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO Y AL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL PARA LA COLABORACION ADMINISTRATIVA DE ESTE ULTIMO EN MATERIA FISCAL FEDERAL, DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DEL DIA VEINTIUNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCENTA Y TRES	356
IMPUESTOS, PRINCIPIO DE ANUALIDAD DE LOS MISMOS	356
CONGRESO DE LA UNION, FACULTADES CONSTITUCIONALES DEL PARA CUBRIR EL GASTO PUBLICO	358
AUTOMOVILES, LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA Y USO DE FACULTADES DEL CON- GRESO DE LA UNION PARA DECRETARLO	358
AUTOMOVILES, IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNION PARA DECRETARLO	359

VEHICULOS PROPULSADOS POR MOTORES TIPO DIESEL Y POR MOTORES ACONDICIONADOS PARA USO DE GAS LICUADO DE PETROLIO, CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EN CUANTO EL CONGRESO DE LA UNION SI TIENE FACULTADES PARA ESTABLECERLO Y NO HAY RESERVA CONSTITUCIONAL EN ESTA MATERIA A FAVOR DE LOS ESTADOS.....	360
AUTOMOVILES, IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE CONSTITUCIONALIDAD.....	360
VEHICULOS PROPULSADOS POR COMBUSTIBLE QUE NO SEA GASOLINA, FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNION PARA LEGISLAR EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE.....	361
FACULTADES IMPLICITAS, EL LEGISLADOR LAS TIENE PARA OBLIGAR A LOS CONTRIBUYENTES A QUE EL CALCULO DEL IMPUESTO ACTUALICEN EL VALOR DE LOS OBJETOS GRAVADOS.....	361
ENERGIA ELECTRICA, LA FACULTAD DEL SECRETARIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA FIJAR LAS TARIFAS DE SUMINISTRO Y VENTA DE ESTE SERVICIO NO VIOLA EL ARTICULO 73, FRACCION X, CONSTITUCIONAL.....	362
ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES, COSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 24 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA REFORMADO POR DECRETO DE 30 DE DICIEMBRE DE 1955, NO INVADIRIA FACULTADES EXCLUSIVAS DE LOS ESTADOS, EN CONTRAVENCION DE LOS ARTICULOS 73 Y 121 CONSTITUCIONALES.....	362
ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES URBANOS, EL ARTICULO 80, FRACCION IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 30 DE DICIEMBRE DE 1954 NO INVADIRIA LA ESFERA DE ATRIBUCIONES DE LOS ESTADOS.....	363
ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES, PARA FINES ESPECIFICOS, EL ARTICULO 121, FRACCION XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REFORMADO POR DECRETO DE 30 DE DICIEMBRE DE 1955, NO INVADIRIA LA ESFERA DE COMPETENCIA DE LOS ESTADOS.....	363
FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS LEGISLATIVOS, LOS PODERES QUE INTERVIENEN EN SU FORMACION NO ESTAN OBLIGADOS A EXPLICARLOS.....	364
BIBLIOGRAFIA GENERAL.....	365

INTRODUCCION

Al seleccionar el tema de investigación de esta tesis, que lleva por título **"EL TRIBUTO EN LA ENAJENACION DE BIENES"**, fueron varios los motivos tomados en cuenta para regir el tema ya mencionado como objeto de una investigación académica doctoral:

- Las reformas realizadas por el entonces Presidente de la República Mexicana Lic. Miguel de la Madrid Hurtado en 1983 a la fracción IV inciso o) del artículo 115 Constitucional, el cual atribuye a los municipios de la República la materia inmobiliaria como exclusiva del mismo en todos sus aspectos. Del exégesis del mencionado precepto constitucional, resultan los siguientes presupuestos o hechos imponderables relacionados con la propiedad inmueble:

- a) La propiedad (o sus desmembramientos: nuda propiedad y usufructo).
- b) La posesión de los bienes inmuebles.
- c) El fraccionamiento de bienes inmuebles.
- d) La consolidación de bienes inmuebles.
- e) La división de bienes inmuebles.
- f) La traslación o transmisión de dominio de bienes inmuebles.
- g) La mejora de bienes inmuebles.

h) El cambio de valores de bienes inmuebles, que da lugar al impuesto de plusvalía, entendido éste en su rigor técnico.

- El establecimiento de tributos por parte de la Federación en materia inmobiliaria en diversos ordenamientos de carácter federal (I.S.R., I.V.A., etc.) lo cual a mi juicio es inconstitucional por las razones que expresaré en el desarrollo del presente trabajo.

Hemos procurado realizar un análisis jurídico, específicamente al Impuesto por Enajenación de Bienes Inmuebles perteneciente al Título IV Capítulo IV de la Ley del I.S.R., en virtud de la enorme gama de tributos establecidos por la Federación en materia inmobiliaria, siendo los razonamientos del presente trabajo de investigación extensivos para otros ordenamientos federales que contemplen la propiedad inmobiliaria.

Así pues, para desarrollar el presente trabajo de investigación, se parte desde el análisis jurídico histórico del tema que nos ocupa, hasta aterrizar en el punto específico de la misma.

El presente trabajo se integra de cuatro capítulos:

El Primero "LA EVOLUCION DEL MUNICIPIO EN MEXICO", tiene como propósito realizar en forma sistemática pero a la vez completa, un estudio sobre la institución del Municipio a partir de sus orígenes en el Derecho Romano Clásico, pasando por los cabildos medievales españoles y su trasplante e implantación en las tierras americanas. Así como su Evolución histórica a través de los diversos ordenamientos que han regido a nuestro país, examinando su inclusión como estipulación, conforme al texto aprobado por el Congreso Constituyente de 1917, así como las principales reformas o adiciones efectuadas por el constituyente, permanentemente, con la finalidad de perfeccionar esta importante Institución Política.

El Segundo "LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO", se realiza un estudio tributario al Estado Mexicano en sus tres niveles de gobierno, Federación, Estado y Municipio.

El Tercero "EVOLUCION HISTORICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LO REFERENTE A LOS INGRESOS ADQUIRIDOS POR LA ENAJENACION DE BIENES" en el cual se realiza un análisis jurídico de la Evolución Histórica del Ingreso por Enajenación de Bienes Inmuebles, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a partir del año de 1962 en el cual se empieza a regular este concepto hasta nuestros días; la cual a través de los años, la redacción y comprensión de la misma se ha transformado de lo sencillo a lo complejo.

El Cuarto "INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LO REFERENTE AL INGRESO POR ENAJENACION DE BIENES", el cual es la parte medular del presente trabajo de investigación y en él se planteó la Inconstitucionalidad de la Federación para gravar la materia inmobiliaria tomando como punto de apoyo criterios y jurisprudencias sustentados por la Suprema Corte de Justicia en lo referente al Impuesto al Activo, ya que en este rubro específicamente, no existe material al respecto; a su vez se desarrolla un estudio sobre las perspectivas municipales como consecuencia de la Inconstitucionalidad referida

Por último, al final del presente trabajo, se insertaron tres anexos: El Anexo I que profundiza la mecánica del Título IV Capítulo IV de la ley del I.S.R. referente al Ingreso por Enajenación de Bienes, el cual se ve en el capítulo segundo de esta investigación.

El Anexo II que realiza un análisis respecto a la inconstitucionalidad de la retroactividad de las normas fiscales que se aplican en la determinación del Impuesto en la Enajenación de Bienes.

El Anexo III, en el cual se recopilan todas las jurisprudencias en materia fiscal que se consultaron para la realización del presente trabajo.

Me resulta altamente estimulante el haber realizado esta investigación no por los resultados que se pudieron obtener o la aportación que se pudiera efectuar con lo escrito, sino que me permitió constatar lo innovador e importante del tema, de ahí la necesidad de restablecer los derechos tributarios que la propia Constitución le otorga al Municipio para su fortalecimiento económico.

LIC. GONZALO ROMERO ALEMAN.

CAPITULO I

EVOLUCION DEL MUNICIPIO

1.1.- CONCEPTOS GENERALES

A).- CONCEPTO ETIMOLOGICO DE MUNICIPIO

El vocablo Municipio proviene del Latín, siendo una palabra culta de ese idioma, compuesta de dos locuciones: el sustantivo "**munus**", que se refiere a cargas u obligaciones, tareas, oficios, entre otras varias acepciones, y el verbo "**capere**", que significa tomar, hacerse cargo de algo, asumir ciertas cosas. De la conjunción de estas dos palabras surgió el término latino "**municipium**"¹ que definió etimológicamente a las ciudades en las que los ciudadanos tomaban para sí las cargas, tanto personales como patrimoniales, necesarias para atender lo relativo a los asuntos y servicios locales de esas comunidades.

De aquí se deriva el concepto "muncipe", que hace alusión a los propios gobernantes o a los habitantes de las circunscripciones municipales; también encontramos el uso frecuente del término "municipia", para referirse en general a todas las ciudades que el Derecho Romano otorgó la calidad de autónomas en su manejo administrativo.

Por otra parte, debemos hacer notar el origen común de este vocablo con otros similares que se refieren también al Municipio. Es el caso de la palabra "commune", que es mucho más usual en el idioma francés (comuna) para designar a las corporaciones municipales, su origen etimológico se inserta también en el vocablo latino antes señalado y significa la comunidad de obligaciones de una circunscripción o población.

En el propio idioma latino con frecuencia encontramos otros términos asociados a estos vocablos, como es el caso de los juramentos, comunales o municipales (jura communia) que a decir de Dutailis, eran necesarios para la existencia de los Municipios, señalando que "... sin asociación por juramento, "jura communia"² no había Municipio y esa acción bastaba para que existiese el Municipio".²

Coincidimos con la mayoría de los investigadores, entre ellos Reynaldo Robles, Moises Ochoa Campos entre otros, de la historia municipal en afirmar que el Municipio, como institución jurídica y social surgió con el Derecho Romano, particularmente en el momento de la expansión del Imperio en los primeros años de nuestra era. En el genio latino se conjugaron, por una parte, el claro realismo

1) Cfr. Coronillas, Juan y José A. Pascual. "DICCIONARIO CRITICO Y ETIMOLOGICO CASTELLANO E HISPANICO", volumen IV, p. 115.

2) Robles, Reynaldo. "EL MUNICIPIO". Editorial Porrúa, México 1987, p. 64

político y, por otra, la idea pragmática de la administración de las ciudades, resultando así el ámbito de lo municipal, que se circunscribe al manejo de las cuestiones locales, sin interferencia de otras entidades del Estado, por así convenir a la propia "razón de estado" del Imperio. Es indudable que el concepto está íntimamente ligado al ager (campo, tierra, territorio, país, comarca).³

B).- DEFINICIONES

Muchas y de variadas orientaciones y matices son las definiciones que en torno al Municipio exponen los estudiosos del tema, notándose en ellos, sin embargo, el sustrato común que tiene la institución, esto es: el aspecto propio de la vida local de la comunidad.

Algunas de las definiciones más comunes de la institución en análisis las encontramos en diversas enciclopedias o diccionarios. Así el de la Real Academia Española lo conceptúa como: "Conjunto de habitantes de un mismo término jurisdiccional, regido en sus intereses vecinales por un ayuntamiento", y tal Definición es retomada por Rafael de Pina en su "Diccionario de Derecho"⁴

La enciclopedia Espasa Calpe señala que el Municipio es: "Una sociedad necesaria, orgánica y total establecida en determinado territorio y que tiende, con personalidad jurídica definida, a la realización de aquellos fines públicos que trascendiendo de la esfera de la familia no llegan, sin embargo, a la en que se desenvuelven otras entidades de carácter político (provincias, regiones, Estado, Unión de Estados)".⁵

Por cuanto hace a las enciclopedias jurídicas, también aparece este concepto, como es el caso de la Jurídica Ormeba, la que lo define como: "una persona de Derecho Público constituida por una comunidad humana, asentada en un territorio determinado, que administra sus propios y peculiares intereses, y que depende siempre, en mayor o menor grado, de una entidad pública superior, el Estado Provincial o Nacional".⁶

3) "DICCIONARIO ILUSTRADO VOX", México, 1990.

4) de Pina, Rafael "Diccionario de Derecho" Editorial Porrúa, S. A., Ioa. Edición, México, 1981, p. 348

5) "ENCICLOPEDIA UNIVERSAL ILUSTRADA EUROPEA-AMERICANA ESPASA- CALPE, S.A.", Tomo XXXVII, p. 50.

6) "ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA", TOMO XIX, p. 55

El diccionario Jurídico editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, señala que el Municipio es: "La Organización Político-Administrativa que sirve de base a la División Territorial y Organización Política de los Estados miembros de la Federación. Integran la organización política tripartita del Estado mexicano, Municipios, Estados y Federación".⁷

Ya desde la antigüedad algunos pensadores observaron a esta institución. Si bien bajo otra diversa apreciación, que no la romana que nos trascendería. En este sentido encontramos el concepto clásico de Aristóteles quien en su obra "La Política" afirma que: "La primera comunidad a su vez que resulta de muchas familias y cuyo fin es servir a la satisfacción de necesidades que no son meramente las de cada día, es el Municipio".⁸

Otra definición clásica es la de Tocqueville, quien en "La Democracia en América" expone su idea de la Comuna o Municipio, señalando: "La sociedad comunal existe, en todos los pueblos, cualesquiera que sean sus usos y sus leyes; el hombre es quien forma los reinos y crea las Repúblicas; la comuna parece salir directamente de las manos de Dios".⁹

En la doctrina jurídica extranjera destacan importantes municipalistas que han aportado interesantes definiciones para la institución. Afirma, así, Adriano Carmona Romay que el Municipio es: "...una sociedad humana localizada con carácter de permanencia en un territorio determinado, dirigida por una autoridad local, con el fin de lograr el bien de sus integrantes y del Estado al que pertenece".¹⁰

El autor sudamericano, Efrén Cordova afirma que el Municipio "...es una comunidad natural y espontánea, que nace de la imprescindible necesidad de una organización política-jurídica y administrativa y que es reconocida por el Estado y no creada por éste".¹¹

Otro autor sudamericano, Reynaldo Pola, dice que: "El Municipio es una fracción territorial del Estado o de un distrito con reconocimiento oficial, donde se hallan congregadas numerosas familias que obedecen las mismas leyes y están sujetas a la acción administrativa de un ayuntamiento".¹²

7) "DICCIONARIO JURIDICO", IJ-UNAM, Tomo correspondiente a las letras de la i a la o

8) Aristóteles, "LA POLITICA", Libro Primero, Ed. Porrúa, México 1989, Párrafo Octavo, p. 38

9) Tocqueville, Alexis, "LA DEMOCRACIA EN AMERICA", Ed. Fondo de Cultura Económica, p. 78

10) Carmona Romay, Adriano, "NOTAS SOBRE LA AUTONOMIA DEL MUNICIPIO", Ed. Librería Martí, La Habana 1950, p. 16

11) Córdova, Efrén, "CURSO DE GOBIERNO MUNICIPAL", Ed. Universidad de Puerto Rico, Río Piedras, Puerto Rico 1964, p. 58

12) Citado por Robles, Reynaldo, op. cit., p. 66

El jurista vienés Hans Kelsen afirma en su "Teoría General del Estado" que: "Los Municipios son las democracias más antiguas y lo eran ya en un tiempo en que la administración local se hallaba organizada sobre bases estrictamente autocráticas...".¹³

El destacado administrativista Carlos García Oviedo afirma que: "El Municipio es una agrupación natural de familias, formando una colectividad con fines propios y por tanto diferentes de sus componentes individuales, ... situada en un territorio y que satisface necesidades originadas por la relación de vecindad".¹⁴

A su vez señala Fabián Onsari que: "El Municipio tiene su raíz, por así decir, en el origen de la convivencia social. Vecinos o familias que necesitan llevar en común algunos servicios que deben reunirse y se unen para realizarlos. Conservar los caminos, enterrar a los muertos, crear una escuela, construir una iglesia, son problemas que afectan a la comunidad, problemas que originan la necesidad de crear y organizar de acuerdo esos servicios y, con el tiempo, la complicación de la vida moderna y la división del trabajo, determinar nuevos problemas que deban contemplar los vecindarios".¹⁵

El distinguido municipalista español Don Adolfo Posada en su obra "El Régimen Municipal de la Ciudad Moderna" precisa que el Municipio podría definirse: "...como el núcleo social de vida humana total, determinado o definido naturalmente por las necesidades de la vecindad".¹⁶

Por otra parte, la doctrina mexicana también ha aportado claras definiciones de la institución municipal. Tanto investigadores del Derecho Constitucional o Administrativo, así como sociólogos y otros especialistas nos presentan diversos conceptos definitorios.

"El Municipio -afirma El Dr. Miguel Acosta Romero- en sí constituye una persona jurídica de Derecho Público, eminentemente política, cuya forma de gobierno puede variar de acuerdo a las modalidades que cada Estado adopte sobre ese particular".¹⁷

13) Kelsen, Hans. "TEORÍA GENERAL DEL ESTADO", Ed. Nacional Edimial, México 1954, p. 294

14) García Oviedo, Carlos. "DERECHO ADMINISTRATIVO", Tomo I, 9a. Edición, Ed. E.I.S.A., México 1968, p. 658

15) Citado por Colón, Mario, en "EL MUNICIPIO LIBRE", Ed. Porrúa, México 1986, p. 22

16) Colón, Mario. *Idem.*, p. 56

17) Acosta Romero, Miguel. "TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO" Novena Edición, Ed. Porrúa, México 1990, p. 347

A su vez el Doctor Andrés Serra Rojas refiriéndose a esta institución señala: "La descentralización administrativa regional, llamada por algunos autores descentralización territorial, es una forma de organización territorial, es una forma de organización descentralizada, que tiene por finalidad la creación de una institución política, dotada de personalidad jurídica, patrimonio propio y un régimen jurídico establecido por la Constitución en el Artículo 115 y reglamentado por sus leyes orgánicas municipales, que expiden las legislaturas de los Estados..."¹⁸

El Doctor Ignacio Burgoa, destacado constitucionalista, señala en su "Derecho Constitucional" que: "...El Municipio implica en esencia una forma jurídica-política según la cual se estructura a una determinada comunidad asentada sobre el territorio de un Estado..."¹⁹

Don Lucio Mendieta y Nuñez, sociólogo y jurista, a su vez expone: "El Municipio es la circunscripción territorial más pequeña del país y está bajo el gobierno inmediato y directo del ayuntamiento".²⁰

Uno de los indudables pioneros del estudio del municipio en México lo fué don Moisés Ochoa Campos, que escribiera varias obras sobre temas municipales, la más destacada, sin duda, "La Reforma Municipal", en donde sostiene que: "El Municipio es un efecto de la sociabilidad, como tendencia a institucionalizar las relaciones sociales. Se produce como mediata agrupación natural y como inmediata unidad socio-política funcional, aglutinada en forma de asociación de vecindad, siendo por excelencia la forma de agrupación local;...es fuente de expresión de la voluntad popular y en consecuencia, atiende a sus fines propios como institución y a los de sus componentes como asociación de éstos".²¹

C).- NUESTRA DEFINICION

Como se puede observar, existen muy variados puntos de vista para enfocar la definición del Municipio. Algunos autores destacan características formales, otras cuestiones políticas, económicas o sociológicas. Sin embargo, se percibe, en el fondo, la preocupación central de todos ellos por apreciar a esta institución cómo básica y fundamental en la configuración de la vida de las sociedades.

18) Serra Rojas, Andrés. "DERECHO ADMINISTRATIVO". Tomo I, Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, 5a. Edición, Ed. Porrúa, México 1982, p. 584

19) Burgoa Orihuela, Ignacio. "DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO", Sexta Edición. Ed. Porrúa, México 1986, p. 875

20) Citado por Colón, Mario, op. cit., p. 29

21) Ochoa Campos, Moisés. "EL MUNICIPIO, SU EVOLUCION INSTITUCIONAL". Publicaciones del Instituto de Asesoría y Capacitación Financiera Municipal. Colección Cultura Municipal, Ed. BANOBRAS, México 1981, p. 23

Siguiendo estas mismas ideas, estimo que el problema de la definición del Municipio debe abordar no solamente la estructura formal de la institución, sino también los fines sustantivos que la distinguen de otras formaciones similares.

En este sentido, se propone que: EL MUNICIPIO ES LA INSTITUCION ECONOMICA, JURIDICA, POLITICA Y SOCIAL, QUE TIENE COMO FINALIDAD ORGANIZAR A UNA COMUNIDAD EN LA GESTION AUTONOMA DE SUS INTERESES DE CONVIVENCIA PRIMARIA Y VECINAL, QUE ESTA REGIDA POR UN AYUNTAMIENTOY QUE, ES LA BASE DE LA DIVISION TERRITORIAL Y DE LA ORGANIZACION POLITICA DE UN ESTADO.

En esta definición destacamos varios aspectos: a)Que el Municipio es una institución de carácter jurídico, político y social; b)Que el Municipio es una institución territorial pues cuenta con una jurisdicción espacial definida; c) Que el Municipio tiene como finalidad organizar la satisfacción de intereses primarios resultantes de la convivencia social, esto es, que se originan por el hecho de la vecindad de los individuos; y, d) Que el Municipio es considerado como la base de la división territorial y de la organización política de los Estados.

1.2.- ANTECEDENTES SOBRESALIENTES DEL MUNICIPIO EN LA HISTORIA MUNDIAL Y EN MEXICO

A).- EL MUNICIPIO EN GRECIA

La cultura griega representa para las civilizaciones occidentales, el centro generador de una multiplicidad de ideas e instituciones. La filosofía, entendida en sentido griego, es sinónimo de ciencia y pensamiento racional. Sus más connotados exponentes los encontramos precisamente en esa cultura, (Socrates, Aristóteles, Platón...etc.).

Grecia fue la base de la concepción política del hombre occidental; de la idea del Estado, de la democracia, etc., por todo ello, en nuestro presente trabajo merece especial atención analizar la institución de la "POLIS" como centro de la propia vida política del pueblo griego.

A decir de Rowe: "El proceso de la civilización griega empieza y termina en sus ciudades; ninguna otra nación ha concentrado tan completamente su vida y su perfeccionamiento en la vida de la ciudad".²²

22) Citado por Posada, Adolfo, "EL REGIMEN MUNICIPAL DE LA CIUDAD MODERNA", Ed. Librería General de Victoriano Suárez, Madrid 1936, p. 34

La ciudad será para el hombre griego el centro de su vida, su realización y plenitud. Sólo en ella se pueden realizar los grandes valores de justicia y virtud, como lo exponen Platón en "La República" y Aristóteles en "La Política".

Ahora bien, surge una primera cuestión de interés al preguntarnos si es posible catalogar a la Polis Griega, como una verdadera organización municipal.

Varios autores estiman que efectivamente la ciudad griega o Polis, representa un verdadero municipio, entre ellos Moises Ochoa Campos el cual afirma que "La ciudad griega llegó a constituir un auténtico Estado municipal".²³

Posada estima que la Polis contiene más los elementos totales del Estado, que los propios de un municipio, concluye que "Por esta razón, aparte otras, las ciudades griegas no constituían por sí municipalidades, en el sentido moderno de la palabra"²⁴.

Abundando ideas de los autores que citamos precisan que la figura del Municipio como institución política subordinada al estado, se parece más a los demos o barrios de la pólis, que tenían algunas autoridades y funcionarios particulares.

Sin ahondar mayormente esta polémica, podemos apreciar que las instituciones urbanas griegas denotan indudablemente los perfiles que en Roma adquirieron los civitates municipales. La polis griega es precursora, con su demos, de la organización municipal que florecería siglos después en el gran imperio de los romanos.

Como ejemplo de la complejidad de aquella vida urbana, Ochoa Campos enumera los nombres y funciones de los magistrados que gobernaban Atenas:

"EL REY, que celebraba los sacrificios.

EL POLEMARCA, que juzgaba a los extranjeros y fue jefe del ejército.

EL ARCONTE, que velaba por la conservación de los cultos domésticos

LOS TESMOTETES, que en número de seis presidían los grandes jurados.

LOS PRITANOS, que eran cincuenta individuos elegidos a perpetuidad para velar por la conservación del hogar público y para verificar las comidas sagradas.

23) Ochoa Campos, Moises. op. cit. p. 63

24) Posada, Adolfo. op. cit. p. 35.

Magistraturas que fueron creadas por las democracias:

10 ESTRATEGAS, encargados de los asuntos relacionados con la guerra y la política.

10 ASTINOMIOS, que cuidaban de la policía.

15 SITOFILAQUIOS, que vigilaban la renta del trigo.

15 METRONOMIOS, encargados de las pesas y medidas.

10 CUSTODIOS, del tesoro.

10 RECEPTORES, de cuentas.

11 ENCARGADOS, de ejecutar las sentencias.

Todos los magistrados duraban en su encargo un año y la mayoría de las magistraturas señaladas se repetían en cada tribu y en cada demo. la superburocratización de la ciudad se manifestaba a primera vista".²⁵

B).- EL MUNICIPIO EN ROMA

El Municipio es una institución que históricamente ha sido creada, conformada y fortalecida por el derecho que le ha ido precisando, definiendo y perfilando.

La mayoría de los autores, entre ellos Carlos F. Quintana Roldán, Reynaldo Robles Martínez, Moisés Ochoa Campos, coinciden que el municipio nace en Roma y no teniendo elementos de juicio para dudar de esta posición, nos adherimos a ella e iniciamos nuestro análisis histórico jurídico con el pueblo romano.

Hemos dicho que podemos aceptar que el municipio nace en Roma, pero, ¿por qué nace?.

La reflexión más importante en este capítulo será con el objeto de encontrar las características sociales que justifican la aparición de nuestra figura, más que relatar cronológicamente sucesos o personajes.

25) Ochoa Campos, Moisés, op. cit. pp. 63-64.

Von Mayer nos dice que: "El Imperio mundial romano no fue más que la agrupación de una serie de municipios urbanos, más o menos independientes, unidos bajo el poder supremo de Roma".²⁶

La palabra Municipio la encontramos en Roma para distinguir a un centro de población de otros, por los derechos civiles y políticos que les eran concedidos a los habitantes de ese centro de población sometido a Roma.

Recordemos que Roma fue un pueblo predominantemente guerrero, poseedor de una poderosa maquinaria bélica; con el terrible hábito de pelear; y, el no menos peligroso de vencer. Con acendrados sentimientos de invulnerabilidad y fe en su destino.

Su poderoso ejército, organizado en principio para defenderse del cartaginés Aníbal, no fue desmantelado no quedó ocioso después de su triunfo; sino que fortaleciéndose y logrando cada vez más victorias, llegó hasta la conquista misma de su mundo conocido; para así confirmar su Imperio.

Ese Imperio, sin embargo, fue el producto no sólo de la guerra, sino también de tratados y alianzas. De esta suerte el Imperio Romano se formó finalmente de países y pueblos muy diversos, que lo único que tenían en común era el depender de una y otra forma de la autoridad de Roma.

Pero la ley de Roma, no sometía a los pueblos o ciudades con estatutos uniformes, sino que respetaba sus condiciones peculiares.

Andrés Angulo y Pérez nos dice que: "Roma conquistaba los pueblos con las armas de sus legiones, pero mantenía la dominación por la flexibilidad de sus normas locales de gobierno, que permitían amplia autonomía administrativa".²⁷

Ellos dió por resultado un conjunto complejo, en el cual las ciudades tenían variadas formas, tanto en lo físico como en lo jurídico; lo cual repercutía fundamentalmente en el grado de autogobierno.

El mundo romano estaba formado por la mezcla principal de dos culturas bien distintas, a las que posteriormente se les amalgamaron otras.

26) Von Mayer, Roberto. "HISTORIA DEL DERECHO ROMANO", Traducción Wenceslao Roces, Ed. Labor, S.A., Barcelona, citado por Robles Martínez, Reynaldo, op. cit., p. 32

27) Angulo y Pérez, Andrés. "RAICES DE LA DEMOCRACIA EN AMERICA", Ed. Selecta Librería O'Reilly, La Habana, Cuba, 1954, p. 7.

Por una parte, el occidente, en pleno proceso de formación, en donde la civilización poco a poco se va unificando en torno a la lengua, el latín, y al derecho romano.

Por la otra, el oriente, con sus tradiciones milenarias, aporta su cultura y su lenguaje: el griego.

Con su principal virtud, el realismo, el pueblo romano no tardó en unificar lo heterogéneo, y lo logró sin que perdieran los integrados su propia personalidad.

El verdadero principio de unidad surgió del ideal común por la ciudad y tanto en oriente como en occidente la unificación se da alrededor de ella.

La unificación cultural y social del Imperio fue producto de la extensión de un tipo de vida ciudadano similar, lo cual significa que fuera de Roma la sociedad y la cultura de todas las zonas del Imperio procedían del extranjero, por conquista o alianzas, que propiciaban la consecuente asimilación de una cultura predominante, como inclusive originalmente le ocurrió a la propia Roma con relación a Grecia, y la imposición y amalgamación de culturas, fortaleciéndose éstos mediante la emigración.

Para entender al pueblo romano, es necesario entender sus creencias. No podemos olvidar que en Roma la ley formó parte de la religión, que las reglas del derecho de propiedad, de sucesión y otros más, estaban mezclados con los sacrificios, la sepultura, el culto a los dioses y los muertos, y que la autoridad política y la sacerdotal estaban depositadas en la misma persona.

No bastaba la unanimidad de sufragios para aprobar la ley, era necesario que dicha aprobación fuera ratificada por los pontífices, autoridades religiosas, y que los augures atestiguaran que los dioses eran favorables a la ley propuesta; haciendo así, este pueblo, suya la máxima de Platón cuando decía que: "Obedecer a las leyes es obedecer a los dioses".²⁸

Estas creencias se reflejaban en la forma de ser de las ciudades, y así Foustel de Coulanges, señalaba:

"Cada ciudad, por exigencias de su misma religión tenía que ser absolutamente independiente. Era absolutamente necesario que cada cual poseyese su código particular, pues cada cual tenía su propia religión y de ésta emanaba la ley.

28) Foustel de Coulanges, "LA CIUDAD ANTIGUA", Ed. Porrúa, México, 1980, citado por Robles Martínez, Reynaldo, op. cit. p. 34.

Cada cual tenía su justicia soberana y no podía haber justicia superior a la de la ciudad.

Cada cual tenía sus fiestas religiosas y su calendario; los meses y los años podían no ser los mismos en dos ciudades cercanas, pues la serie de sus actos religiosos eran diferentes, cada cual tenía su manera particular de actuar, cada cual tenía sus pesas y medidas, no se admitía que pudiese existir nada común entre dos ciudades".²⁹

Con motivo de esta situación los romanos durante mucho tiempo no pudieron conseguir que varias ciudades se uniesen y viviesen con un mismo título y con un mismo gobierno; además para algunos pueblos era un principio absoluto que no gobernase a una ciudad quien no fuera ciudadano de ella, y esto se entiende ya que el gobernante era al mismo tiempo jefe religioso, que estaba facultado para practicar los sacrificios.

Estas creencias y usos religiosos hacían imposible, cuando menos en los tiempos clásicos, unir a la población vencida con la vencedora y otorgarle o imponerle un mismo gobierno; por ello, nos relata Viamonte: "En los primeros tiempos cuando los romanos se apoderaban de una ciudad vencida, la destruían".³⁰

Esta práctica, por otra parte, era común a casi todos los pueblos de la antigüedad, excepción hecha de los babilonios que prefirieron trasmigrar pueblos enteros a otros territorios para romper su identidad étnica y cultural.

Así se fueron implementando fórmulas para someter a las ciudades vencidas y no destruirlas; recurrimos nuevamente a Foustel de Coulanges: "Ellos desarrollaron dos fórmulas: la Deditti y la Soccii".³¹

Los pueblos atacados tenían dos alternativas al momento de la batalla, podían invocar la fórmula Deditti, y ello significaba que se oponían a la dominación de Roma, la cual entonces los invadía militarmente y normalmente los vencía; así Pietro Francisci nos señala: "En el caso de la Deditti, el pueblo vencido dejaba de ser una civitas, quedando anuladas sus leyes, sus instituciones, sus cultos y sus templos, así como su territorio, que quedaban como propiedad del pueblo romano".³²

29) Foustel de Coulanges, citado por Robles Martínez, Reynaldo. *Idem.*

30) Sánchez Viamonte, Carlos. "LAS INSTITUCIONES POLITICAS EN LA HISTORIA UNIVERSAL". Ed. Libros, Buenos Aires. Citado por Robles Martínez, Reynaldo. *op. cit.* p. 35

31) Foustel de Coulanges, citado por Robles Martínez, Reynaldo. *op. cit.* p. 35

32) Pietro de Francisci, "SINTESIS HISTORICA DE DERECHO ROMANO", Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1954, citado por Robles Martínez, Reynaldo. *op. cit.* p. 35

Los sujetos a la Deditti, perdían lo que más amaban, sus dioses, religión, gobierno interno; a partir de ese momento, cuando eran vencidos, esos hombres ya no formaban entre sí un cuerpo político, no tenían ya sociedad, eran dispersados y sus edificios podrían ser destruidos.

Los que, por el contrario, convocaban la fórmula Soccii, y se entregaban sin luchar, podían conservar sus instituciones propias; seguían organizados en ciudades, conservando sus propias leyes, magistraturas, senado, jueces, etc... la ciudad se reputaba independiente y tenía relaciones con Roma de aliada a aliada, pero siempre respetando la dependencia de la metrópoli romana.

Estas ciudades se llamaban libres, y lo eran en su régimen interior; formaban parte del Imperio; y además pagaban impuestos a Roma y enviaban soldados para las legiones del Imperio.

La historia, en estos grandes rasgos nos retrata ya al Municipio en todo su vigor.

La fórmula Soccii fue sin duda uno de los medios para crear el Municipio, sin dejar de aceptar que existieran también otras alternativas para otorgar cierta autonomía y ciertos derechos para autogobernarse a pueblos integrantes del Imperio Romano, ya que el Municipio según Posadas era: "Una comunidad política subordinada a Roma, conservando una cierta autonomía. Las ciudades incorporadas a Roma, recibían el nombre de Municipia de munus munera que significa carga o gravamen, así que los Municipios eran los obligados a verificar determinadas prestaciones, tributos y servicio militar. Se caracterizan los Municipios, por su autonomía administrativa y sus magistrados".³³

Roma crea al Municipio como una forma de organización política, ya que el Imperio sometía bajo su voluntad a numerosos pueblos, dándoles como concesión graciosa algunas libertades para gobernarse.

Esas concesiones y libertades se fundaron en una razón de estricta conveniencia para el propio Imperio, ya que de otra manera hubieran requerido de un ejército militar de ocupación que apoyara a otro ejército civil de funcionarios; de los cuales carecía; el régimen de autonomía que otorgaba le evitaba la necesidad de improvisar.

Es adecuado destacar, que aún las modalidades más extremas de autonomía quedaban sometidas a la más completa fiscalización de los gobernadores romanos y al pago de los tributos.

33) Iglesias, Juan. "DERECHO ROMANO, INSTITUCIONES DE DERECHO PRIVADO". Ed. Ariel, p. 25. Citado por Robles Martínez, Reynaldo. op. cit. p. 36

La organización en Municipios del Imperio romano no fue simultánea para todos los pueblos, e inclusive las ciudades tenían diferente estatuto, dependiendo de la carta que les rigiese.

Vamos a reproducir una autorización imperial de Antonio Pío a los habitantes de Timando, lugar de Frizidizen, en el Asia Menor:

"Como en nos, es innato su deseo de que por todo el orbe nuestro, crezcan en número y en dignidad las ciudades, y como vemos que los habitantes de Timando ansían obtener el nombre y condición de ciudad y prometan fervorosamente que, de dentro de ellos saldrá un número suficiente de decuriones "consejeros municipales" creemos oportuno atender a su ruego y que ejerzan, pues, con nuestra venia, los derechos que ejercen las demás ciudades, el votar un Consejo Municipal, el de dictar decretos, tomar cuantas medidas conciertan las leyes; habrá que nombrar, magistrados, ediles, cuestores y cuantos otros cargos sean precisos".³⁴

La organización en Municipios se fue preparando por el Senado, quien a través de embajadas formadas por senadores imponen políticas y soluciones a los pueblos, hablando directamente con la población, marginando a los reyes, pues consideraban a la monarquía como una forma política inferior, transitoria, peligrosa para la libertad y seguridad de los pueblos; así preparaban la futura integración de los pueblos al Imperio Romano y al mismo tiempo permitían la transformación de los reinos en Municipios.

Según García Oviedo,³⁵ existía un órgano deliberante y órganos ejecutivos. La Ley Julia Municipalis (45 a.C.) regulaba la organización municipal romana.

La Curia era el cuerpo deliberante municipal, algo similar al actual Ayuntamiento. Sus miembros, los dos varones, eran designados por el pueblo. La presidían los Duunviros, que eran, a su vez, electos por los Decuriones.

34) Ferrgas Miller, "EL IMPERIO ROMANO Y SUS PUEBLOS LIMITROFES", Ed. Siglo XXI, 2a. Edición, Madrid, 1974, p. 77.

35) García Oviedo, Carlos, "DERECHO ADMINISTRATIVO", Ed. del Patronato de Cultura de la Excelentísima Nuriva. Citado por Robles Martínez, Reynaldo, op. cit. p. 37

La Curia tenía facultades de todo género: en el orden político intervenían en el nombramiento de magistrados; en el civil, en la manumisión de esclavos; en el económico, en la recaudación de fondos y formación del presupuesto; en el militar, la reclutación y provisión de armas; en el administrativo, en todo lo concerniente a la política municipal, construcción de edificios públicos, obras, etc...; en lo judicial, decidir las apelaciones de las multas impuestas por los Duunviros y los Ediles, y aún tenían funciones de glosa; también señalar custodias de las capillas, días fastos, etc...

Los órganos ejecutivos eran los Duunviros, los Ediles, los Cuestores, los Censores y el Defensor Civitatis.

Los Duunviros presidían la Curia, dirigían la administración general, velaban por la pureza y sinceridad electoral y ejercían cierta jurisdicción tanto en lo civil como en lo penal.

Los Cuestores eran los que tenían a su cargo la gestión y custodia del tesoro municipal.

El Censor era un alto magistrado que formaba el censo y asumía la dirección moral pública.

El Defensor Civitatis era un magistrado de elección popular encargado de la defensa de los particulares contra los excesos de la curia, del Municipio y de los funcionarios imperiales.

En conclusión, podemos ver en este perfil histórico municipalista en Roma que muchas de las instituciones municipales que nos son comunes, encuentran su justificación y origen en dicho período.

C).- EL REGIMEN MUNICIPAL EN LA EDAD MEDIA Y SU INFLUENCIA EN EL CONTINENTE AMERICANO

El esplendor de la figura del Municipio fue en Europa, especialmente en España, a tal grado, que es posiblemente de mayor importancia que el Romano, ya que éste surgió con la decadencia del Gran Imperio.

Los pueblos que se desplazaban en diversos sentidos en toda Europa eran numerosos, sobresaliendo los visigodos y los árabes, que por su importancia haremos una breve reseña de ellos.

a).- Visigodos

La invasión visigoda extingue por completo la organización municipal romana³⁶, en los siglos XI y XII, nace el municipio medieval en León y Castilla (Alfonso VII), "como un órgano jurídico y, al mismo tiempo, humano, que atiende a todos los fines de la vida (económicos, espirituales, etc), y que adoptó diversas formas y grados mayores o menores de autonomía; puede ser rural o urbano, y es la expresión jurídico-pública de la comunidad local; los grandes centros urbanos o ciudades van a adquirir una gran importancia y van a constituirse en comunidades que vienen independientemente de la industria y del comercio, al amparo de un recinto fortificado, y que disfrutan de una personalidad colectiva privilegiada de un derecho propio, independiente del derecho del territorio y de una organización administrativa autónoma".³⁷

El rey únicamente se reserva la "moneda, justicia, focesadera e seus yantares"³⁸.

Se enfrentaron en varias ocasiones a los ejércitos romanos derrotándolos en la mayoría de las batallas y obligándolos así a firmar pactos en los cuales los romanos, concedían tierras a aquéllos, mientras éstos se obligaban a depender de ellos y servirles; estos pactos tuvieron una larga subsistencia, a medida que se iba disipando el prestigio de la autoridad imperial de Roma. Entonces surgió la lucha, siendo vencedores los Godos, que extendieron su dominación más allá del Danubio y se instalaron en Tracia; en busca de mayor territorio se dirigieron hacia el sur con su rey Alarico y habiendo llegado hasta Grecia penetraron en el Peloponeso, más tarde trataron de invadir Italia y se dirigieron hacia Roma, después de haber derrotado al general que comandaba al ejército de occidente.

Eurico fue el primer legislador de los Godos, las costumbres y tradiciones que sacaron de las selvas, les habían bastado antes y eran importantes para su derecho político, civil y penal. Sin embargo, vivían diseminados en medio de la sociedad romana y por su contacto con dicha sociedad sintieron necesidades no experimentadas, así palparon la importancia que tenían las leyes escritas, y nació en ellos la inquietud de la incapacidad jurídica que tenían, entonces consideraron que la administración de justicia no era un acto arbitrario presentándoseles la necesidad natural de tener leyes propias, que las escribiesen y promulgasen para el conocimiento, así como para la subsistencia, ya que tenían una endeble institución Municipal, intentando reestructurarla y adecuarla a sus propias costumbres.

36) Valdeollano L., G. "HISTORIA DE ESPAÑA", Ed. Rev. de Occidente, Madrid, 1973, p. 477.

37) En el mismo sentido Vid. Firmano, H. "HISTORIA ECONOMICA Y SOCIAL LA EUROPA MEDIEVAL", citado por Valdeollano, Idem, p. 477.

38) Valdeollano, Idem, p. 478.

La legislación Goda, fue anterior a la romana y era aceptada por los pueblos que se regían antes por esta última. Tal era la marcha de la civilización en el gobierno Godo, desde que se fijaron definitivamente en las Galias y en España, echando raíces en sus provincias no para saquearlas, sino para ver en ellas la patria de sus hijos.

Dos Instituciones visigóticas son de destacarse: El 'Conventus publicus vicinorum' y el 'Placitum'. La primera de ellas era, a decir de Ochoa Campos, la reunión de los habitantes para resolver cuestiones administrativas. Seguramente antecedente de los cabildos abiertos de la España medieval.³⁹ El Placitum, igualmente reunía a los hombres del Municipio, pero con un marcado carácter judicial, precursor sin duda, de los jurados populares.

b).- Influencia Árabe

Es cierto que muy poco se ha estudiado sobre la influencia que la cultura árabe tuvo sobre las instituciones municipales. Sin embargo, la ocupación de siete siglos, que corrió del año 711 al 1492 D.C., indudablemente que aportó elementos a la organización general de la sociedad española. El Municipio visigodo, prácticamente desaparecido y sobreviviendo en sus elementos esenciales bajo las Curias parroquiales, se transformó por completo.

La dominación Árabe, desde luego, en todos esos siglos, fue sumamente cambiante; generalmente se admiten tres grandes etapas: La de los emiratos dependientes del Califa de Bagdad; la del Califato Español; y la de los llamados Reinos de Taifas.

Múltiples figuras típicamente árabes se conservaron aún después que terminó la reconquista.

El término más importante es el de ALCALDE (AL'KADE) que en su etimología original significa juez.

Tenemos otras palabras y conceptos de aquél idioma, que también fueron de uso frecuente en cuestiones municipales, como:

"- ALCAIDE (al'gaid), que significa Jefe de una Guarnición o fortaleza.

- ALMOTACEN (al'motzen), que diera origen al fiel ejecutor, encargado municipal de pesas y medidas.

39) Cfr. Ochoa Campos, Molés, op. cit. p. 78

- **ALMOTALAFE** (al'talafin), encargado de supervisar el tejido de la seda y aprobarlo con los sellos municipales.

- **ALAMIN** (al'amine), equivalente a síndico o defensor de la ciudad.

- **ALARIFE** (al'arifen), de donde se desprendió la figura del alarife mayor de los municipios castellanos, encargados de las obras arquitectónicas de la comuna.

- **ALFERES** (al'faris), etimológicamente significa jinete; sin embargo su uso se generalizó como portador de los estandartes o pendones reales al igual que municipales.

- **ALGUACIL** (al'wuacir), gendarme, policía. Su uso hasta la fecha es común en el ámbito municipal.

- **ALFAQUI** (al'faqih), jurista, abogado; Encargado de atender diversos asuntos del Municipio de Castilla y de León.

- **SALMEDINA** (ze-al'medin), de donde se originó la figura del justicia y del justicia mayor del derecho castellano.

- **ALHONDIGA** (alfondiga), bodega de granos, las alhóndigas fueron verdaderas instituciones reguladoras del abasto en los Municipios, su origen es típicamente árabe".⁴⁰

En resumen, creemos que si bien no se integró un Municipio hispano-árabe, por la notable diferencias de culturas, idiomas, religión, etc., la nominación árabe aportó diversas figuras ya señaladas que se harán posteriormente captadas por el Municipio español de la edad media. (Si se desea profundizar sobre el Municipio Musulmán, es conveniente consultar a Martins Oliveira).⁴¹

c).- España

Los estatutos de las ciudades y poblaciones de la España Medieval en los que se recogían las prerrogativas, privilegios o exenciones que disfrutaban sus habitantes, se conocieron precisamente como **FUEROS MUNICIPALES**, también llamados **CARTAS PUEBLAS**.

40) Quintana Roldán, Carlos F. "DERECHO MUNICIPAL", Ed. Porrúa, México, 1995, p. 39

41) Martins, Oliveira, "HISTORIA DE LA CIVILIZACION IBERICA", Ed. Aguilar, S.A., Madrid, 1988, p. 223

El Diccionario de Historia de España define al fuero municipal, como: "... el estatuto jurídico privilegiado de las ciudades o poblaciones medievales, la redacción o expresión escrita de los privilegios concedidos a la localidad por el rey o el señor, de la autonomía mayor o menor del Consejo o Municipio y del derecho local en su conjunto o solamente en alguno de sus aspectos".⁴²

Los privilegios o fueros municipales obedecieron en mucho a las actividades de la reconquista en la que los reyes hispanos se enfrascaron por largos siglos. La lucha de moros y cristianos habría de influir profundamente en la cultura y costumbres españolas que nos trasladarían después con la Conquista y la Colonia. Efectivamente, en la medida que los soberanos deseaban ganarse el apoyo de las ciudades y sus habitantes en sus tareas guerreras, ofrecían y otorgaban concesiones, exenciones o privilegios.

Refiriéndose a los Fueros Municipales Juan Agustín García dice: "Nada tan sorprendente y bello en la historia del Derecho como esas instituciones municipales que brotaban con toda espontaneidad en la anarquía feudal de los tiempos medios. Ninguna de las pretensiones constitucionales contemporáneas, productos de una pseudo ciencia política, basada en el plagio vil y desatinado de leyes exóticas, ha garantizado mejor, ni con más eficacia y simplicidad de medios, los derechos primarios indispensables para que se desarrolle con holgura una sociedad".⁴³

El contenido de las cartas forales lo resume el citado investigador en los siguientes puntos:

1. Igualdad ante la ley, expresamente establecida en el Fuero de Cuenca...
2. La inviolabilidad del domicilio.
3. Justicia. El vecino está sometido a sus jueces naturales, elegidos por él o por su consejo...
4. Participación en la cosa pública. Los vecinos eligen libremente los magistrados concejiles...
5. Responsabilidad de los funcionarios."⁴⁴

42) "DICCIONARIO DE HISTORIA DE ESPAÑA", Coordinado por Germán Bleiberg, Tomo II, p. 145

43) Citado por Ochoa Campos, Moisés, op. cit. p. 83

44) Idem.

Dentro de los fueros que mayor trascendencia e influencia tendrían en el Derecho Español, encontramos el de Jaca, el de Castilla, el de León, el de Navarra y el de Aragón. Es cierto, por otra parte, que muchos fueros municipales solamente eran copia de los correspondientes a las ciudades principales, seguramente el profundo sentido regionalista de muchas áreas de la Península Ibérica encuentra su explicación, entre otras muchas, en la comunidad de fueros que gozaban las ciudades cercanas, que más tarde darían origen a las provincias y regiones del Estado Español Contemporáneo.

Estos fueros municipales, sin duda, lucen orgullosamente como precursores de las garantías individuales que el moderno Derecho Constitucional ha hecho suyas.

d).- Apogeo y Decadencia del Municipio Medieval Español; La Derrota de los Comuneros en la Batalla de Villalar

El Municipio español se fue vigorizando en la medida que la Reconquista se extendía por todo el territorio ibérico. Los fueros ayudaron ampliamente a consolidar el sentido local de vecindad gracias a las prerrogativas de sus contenidos.

Desde el siglo X, hasta principios del XIII, la evolución de las instituciones comunales fue creciente. Era el apogeo municipal: la autonomía que gozaban, la poca dependencia de otras autoridades, las prerrogativas de sus fueros, etc., hacían de aquellas corporaciones, modelos de democracia y participación. Del 'concilium' germánico surgió el Concejo⁴⁵ de amplia autonomía política y administrativa.

Había dos clases de concejos: " -dice Ochoa Campos- uno que se convocaba al son de la campana y una vez reunidos los vecinos, discutían y votaban sobre los diversos asuntos, así surgió el Concejo o Cabildo abierto; el otro estaba compuesto de los funcionarios (alcaldes, merinos, sayones, etc.) que se reunían en privado, dando origen al Concejo Municipal o Cabildo Secular llamado ayuntamiento".⁴⁶

Sin embargo, esos siglos conocidos como "de oro" del municipalismo tendrían un rápido final en la medida que se consolidaba la reconquista. El nuevo orden político requería mayor centralización del poder en manos de los soberanos, trayendo como efecto, entre otros, el paulatino sometimiento de los Municipios al poder del rey. En 1348 en Castilla, Alfonso X, el Sabio, centralizó los fueros en la ley de las Siete Partidas, restando autonomía a los Municipios y suprimiendo en

45) Respetamos aquí la ortografía tradicional de la palabra CONCEJO municipal, ésto es con (C); si bien actualmente su uso común es con (S).

46) Ochoa Campos, Moisés, op. cit. p. 84

mucho sus viejos fueros. Siguiendo esta tendencia Enrique III de Castilla y León, en 1396, creó la figura de los "corregidores" con facultades de supervisión sobre los Municipios, restándoles su antigua autonomía. Bajo Pedro IV de Aragón, en 1340, se instituyó la figura del "justicia mayor" que centralizó, a nombre del Rey una amplia gama de facultades judiciales y sancionadoras que hasta antes estaban en manos de los alcaldes municipales.

De esa forma fue decayendo el esplendor municipal, los soberanos de las diversas comarcas tenían cada vez más intervención en asuntos municipales. Dicho estado de cosas, generó fuerte inconformidad de los Municipios, surgiendo el llamado "movimiento de los comuneros" que culminó en los inicios del siglo XVI, teniendo como caudillo a Don Juan de Padilla. Otros ilustres líderes comuneros fueron Juan Bravo, Francisco Maldonado, Pedro Girón y el Obispo Antonio de Acuña.

En 1519, teniendo como sede la ciudad de Toledo, la Junta de Comuneros incitó a las poblaciones a promover acciones en contra de las órdenes autoritarias e intervencionistas de Carlos V. En 1520, de nueva cuenta la Junta redobló sus esfuerzos en Avila. El rey declaró la guerra a los comuneros el 31 de octubre de 1520, culminando ésta en la famosa batalla de los campos de Villalar en abril de 1521, con la total derrota de los comuneros y con la ejecución de sus principales líderes.

El Municipio español peninsular cayó en franca decadencia, sin embargo, habría de florecer nuevamente en las tierras americanas cuya conquista se iniciaba en esos años.

Hasta aquí hemos visto los vestigios del Municipio que nos legara las culturas europeas que a través del tiempo fueron cruzando fronteras y se fueron transmitiendo a la diversidad de culturas que habitan en el mundo.

e).- Breve Referencia de la Epoca Precortesiana

En la metrópoli Azteca, pueblo que pudo sobreponerse a sus rivales, con un habilidad asombrosa, sobre el infortunio de su destrucción acaecida en 1521. Es en los barrios aztecas, previos a la conquista española, en los que se dividió la ciudad, éstos eran llamados Calpulis y es en ellos, donde hallamos atisbos lejanos de semi-municipalismo, ya que en dichos barrios se asentaron los pequeños núcleos tribales que integraron el Pueblo Azteca, en los que sus miembros unidos por lazos familiares, presentan una cierta cohesión engendradora de un espíritu de cooperación a trabajos de índole comunal localizados en cada barrio ocupado, logrando que el Calpuli se manifestara en una organización "político-social-municipal" a trazos más o menos preciso, conformándose de la siguiente manera: al frente de cada barrio había un jefe electo "El Tepochtlatl" que era elegido de entre los habitantes más antiguos del barrio y normalmente era familiar descen-

diente del último jefe, entre sus funciones estaban las de repartir las tierras; vigilar su cultivo; intervenir en los matrimonios; educar a los jóvenes del barrio; juzgar los negocios de poca calidad; representar y defender a la colectividad ante los gobernantes superiores; resolver todo lo que afectaba a la comunidad; reunir a los ancianos en su casa; en sí era el centro de la vida del barrio.

Aludiendo a lo anterior, Alonso Zurita dice..."Los comunes de estos barrios o Calpullis siempre tenían una cabeza y nunca querían estar sin ella y ha de ser de ellos mismos y no de otro Calpulli, forastero, porque no lo sufren y ha de ser principal y hábil para ampararlos y defenderlos y lo elegían entre sí y a éste tenían como Señor y es como en Vizcaya o en la montaña el pariente mayor; y no por sucesión, sino muerto elegían a otro, el más honrado, sabio, y hábil a su modo y viejo el que mejor les parece para ello".⁴⁷

El gobierno del Calpulli era ejercido por varios consejos en los que recaía la autoridad suprema, uno de ellos se hallaba integrado por los ancianos del Calpulli, el más prominente era el Teachcauho -pariente mayor-, era el anciano que tenía a su cargo la administración comunal del Calpulli; el producto de sus tierras y el trabajo de sus hombres; el orden; la política; la justicia y el culto a los dioses y antepasados. Otro funcionario del Calpulli era el Tecuhtli, que desempeñaba un cargo que era también de elección y al que se llegaba por hazañas hechas en guerra, el cargo duraba toda la vida, pero en el no sucedían hijo a padre.

En la Tribu (liga de Calpullis) el Consejo estaba formado por los jefes militares de cada Calpulli, mismo que elegía por una vida al Tlatoani -(el que habla o gobernador de la tribu) y al Tlacatecuhtli- (el jefe de los hombres o jefe militar) este último llegó a ejercer el poder central.

La confederación de tribus y las empresas de guerra dieron enorme importancia al Tlacatecuhtli, quien ocupó y se introdujo en las funciones del Tlatoani, llegando a ser objeto en plena vida de una veneración que le convirtió en casi una divinidad. Ello, agrega Aguirre Beltrán: "propició el error de los cronistas que lo consideraron como Monarquía indígena la que sólo existía en la imaginación de los Hispanos".⁴⁸

En esta etapa del Municipio en México tiene los siguientes rasgos distintivos:

- Surgió como instrumento para satisfacer intereses particulares.

47) Zurita, Alonso. "BREVE Y SUMARIA RELACION DE LOS SEÑORES DE LA NUEVA ESPAÑA", Ed. Madrid, 1979, p. 37

48) Aguirre Beltrán, Gonzalo. "FORMAS DE GOBIERNO INDIGENA", Revista Histórica, UNAM, México, 1985.

- Se les otorgó facultades administrativas y de policia local sin función política permanente.

- Se les otorgó fuero o privilegios que serían como lineamientos generales.

Fuera de lo anterior, no encontramos cosa que sea digna de mencionar en un trabajo de las proporciones de éste sobre instituciones, que pueda atribuírsele algún caracter municipal en la época precortesiana.

f).- Influencia Española en la Conquista de America (México)

"Al pisar Hernán Cortés y sus atrevidos compañeros las ardientes playas veracruzanas abrían el prólogo de una nación, cuyos progenitores eran dos pueblos profundamente divididos por la raza, la religión, por las costumbres y que habitaban países tan apartados que por primera vez iban a encontrarse después de tantos siglos de vivir enteramente ignorados sobre la tierra".⁴⁹

Al desembarcar Hernán Cortés en nuestras playas y fundar la Villa Rica de la Vera-Cruz, que significa "Cruz de Salvador" o "la Verdadera Cruz", dió nacimiento al primer Municipio mexicano, que es una de las formas más antiguas de la organización político-social. En efecto, para dar nacimiento a la maravillosa empresa que en esos momentos se iniciaba, la base jurídica que requería, debía ser de una gran solidez y al mismo tiempo de amplitud suficiente para hacer posible el desenvolvimiento de la actividad que la epopeya exigía, Cortés da los títulos que pudieran apoyar la discutible autoridad del Gobernador de Cuba y se somete en todo formalismo jurídico a la autoridad del Municipio recién creado, extendinédose el Testimonio Público por mano del Escribano Real.

"Acontecimiento de tal importancia tenía lugar el 22 de abril de 1519 (Viernes Santo) en un acto que revela el espíritu jurídico que presidió en los actos de Cortés y sus compañeros en el descubrimiento de esta tierra. En una manifestación de suprema democracia se realizó la fundación de la Villa respecto de la cual Bernal Díaz expresa: "Hicimos Alcaldes y regidores y fueron los primeros Alcaldes Alfonso Hernández Portocarrero y Francisco de Montejo...; y los regidores dejellos he de escribia porque no hace al caso que nombre a algunos y diré como se puso una picota en la plaza y fuera una horca y señalamos como capitán para las entradas a Pedro de Alvarado y maestro de campo a Cristóbal de Olid, alguacil mayor a Juan de Escalante y tesorero a Gonzalo Mejia y alguacil real a Ochoa Vizcaino y a un Alfonso Romero"⁵⁰

49) "MEXICO A TRAVES DE LOS SIGLOS", Ed. Quillet, 1969, T. II, p. 893

50) Ovalle Fabella, José. "MUNICIPIO MEXICANO", Revista de la Facultad de Derecho de México, UNAM, México, 1978 T. XXVIII, p. 789

Precisamente en ese Ayuntamiento recibió Cortés los cargos de Justicia Mayor y de Capitán General que lo investió de facultades para emprender la arriesgada empresa de la conquista.

"La institución de este primer Municipio es para la historia de México de singular importancia, las instituciones municipales iban naciendo al paso de las españolas y formándose de igual modo, sin bajas fijas, confusiones determinadas, es mucho después cuando por medio de cédulas se procura su urbanización, no obstante, la irregularidad y el distinto ambiente para desarrollarse, lograba su arraigo en esta tierra".⁵¹

Comenzaba una etapa no sólo en la historia de México, sino del mundo entero, no podemos dejar de reconocer que nacía también una era de sangre, precio que en ocasiones costaba el establecimiento de esta nueva organización, ya que el español cometía una serie de atropellos en la propiedad y en la dignidad del hombre, por la natural y patriótica persistencia de los aztecas, hasta que la conquista destruyó esa cultura, organización y religión. Ejemplificándose en el cambio de denominación que le dan los españoles a los ancianos del Calpulli a los cuales se les adjudica el nombre de Indios Cabezas, como muestra de la influencia rotunda y del cambio radical hecho por los españoles a toda la cultura azteca.

Adelantado hacia la capital azteca, Cortés atiende desde el principio a reglamentar la política y administración de los Municipios, una vez establecido quedó todo a su arbitrio, procediendo según las necesidades del momento, o deseo de cada autoridad, pero tuvo buen cuidado de someterlas y absorber las atribuciones.

D).- LA EPOCA COLONIAL EN MEXICO

El calpulli, como célula de la organización social y política, fue progresivamente destruido con la colonización española. A mediados del siglo XVI, esta institución sucumbió ante el poderío implantado por los conquistadores y por la metrópoli española y dió paso a la instauración del gobierno.

Este suceso, trascendental en la historia de México, marcó el inicio de una tendencia centralista que perduró durante tres siglos continuos y tuvo efectos desastrosos en la población indígena.

51) de la Garza, Sergio Fco. "EL MUNICIPIO", Ed. Porrúa, S.A., México, 1947, p. 28

Sin embargo, ciertas tradiciones indígenas perduraron en tiempos coloniales. Por ejemplo, el respeto a la autoridad de los ancianos sobrevivió bajo la dominación española, y fue ésto lo que permitió la transmisión de una generación a otra de la historia de sus pueblos, de su experiencia y de sus conocimientos.

Por otra parte, durante la época colonial, la producción económica estuvo siempre sujeta al control de la metrópoli. Esta fue la causa de que las actividades productivas se organizaran en función de factores externos que determinaron la formación de regiones especializadas en la producción de ciertos bienes.

De las ramas de producción que se desarrollaron en la Nueva España, la de mayor importancia fue la minería, que se basaba casi exclusivamente en la producción de plata. Este metal fue exportado en su mayoría a España y al resto del occidente europeo. Los principales centros mineros estuvieron localizados al norte de la ciudad de México, en Real del Monte, Pachuca, Guanajuato, San Luis Potosí, Fresnillo, Zacatecas, Sombrerete y Durango, estableciéndose importantes asentamientos humanos alrededor de ellos.

Por otro lado, la agricultura se amplió con la introducción de centenares de cultivos desconocidos hasta entonces en el continente americano. Mientras que los indígenas mesoamericanos basaron su agricultura y alimentación en tres productos principales, maíz, frijol y chile, los españoles introdujeron al continente los productos básicos para su alimentación que no se encontraban en él, como el trigo, el azúcar, la vid, el olivo, el arroz, etc.

Sin embargo, a pesar de la expansión de los nuevos alimentos españoles, la importancia del maíz, el frijol y el chile no disminuyó, ya que los peninsulares adoptaron gran parte fundamental en la alimentación de los antiguos campesinos indígenas y de las nuevas castas como mestizos, negros, mulatos, etc.

El uso del arado y la rotación de cultivos influyeron también en la expansión agrícola. Ello dió origen a una cierta especialización de tierras que se localizaban, sobre todo, en la región central del territorio novohispano.

Asimismo, los españoles introdujeron la ganadería desconocida en el México prehispánico y la cría de aves de corral. Este tipo de producción estuvo destinada al consumo interno durante los tres siglos coloniales. Sin embargo, dicho consumo no fue masivo, ya que estuvo determinado por el sector social al que se pertenecía, siendo principalmente los españoles peninsulares los que tuvieron acceso a este tipo de alimentos, mientras que los indígenas y las castas los adquirirían en mínimas cantidades.

Así una numerosa población se aglutinó alrededor de los centros económicos más importantes sujetos a la dominación española. Los conquistadores obligaron a los indígenas a construir sus casas y obras públicas en lugares claves del desarrollo político y económico. Se establecieron ciudades de orden administrativo y militar en México, Guadalajara y Mérida; asimismo, se crearon ciudades portuarias como Veracruz y Acapulco, que fueron centros importantes del comercio exterior.

Junto con la aparición de esas actividades, los españoles instauraron un sistema político que garantizó el sojuzgamiento de los diversos habitantes de las comunidades indígenas.

Durante el período colonial, el sistema político que rigió en la Nueva España fue "...un dispositivo central peninsular integrado por el rey, sus secretarios y el Consejo de Indias;⁵² un dispositivo central novohispano, constituido por el virrey y la Audiencia;⁵³ un dispositivo provincial y distrital formado por los gobernadores, corregidores y alcaldes mayores y un dispositivo local, compuesto por los cabildos y sus oficiales".⁵⁴

Es importante mencionar el Cedulaario Indiano que reguló la Administración y Justicia de las colonias americanas, siendo importante mencionar una parte de la tabla del libro primero del Consejo Real de Indias en lo referente a la repartición de tierras y solares, como antecedente del Municipio, el cual a la letra dice: "Año de ordenanza de las audiencias que manda que cuando el Presidente y oidores tuvieran que repartir las tierras, aguas, abrevaderos y pastos de alguna ciudad, tendrá que ser con autorización de los Cabildos.

Cuando el Presidente y oidores tengan que repartir las tierras, aguas, abrevaderos y pastos de alguna ciudad o lugar, entre las personas que las fueren a poblar, lo hagan con autorización de los cabildos en las que pertenezcan, teniendo la obligación que en tales repartimientos sean preferentes los regidores que la compongan, no teniendo otros repartimientos de tierras y solares y que tales repartimientos se hagan sin perjuicios de los indios dejándoles sus tierras heredadas y pastos de manera que todos puedan ser aprovechados".⁵⁵

52) El Consejo de Indias fue una institución establecida en España, que se ocupó de la administración y justicia de las colonias americanas.

53) La Audiencia fue un organismo español residente en la Nueva España, que resolvía todos los asuntos sobre juicios civiles.

54) Miranda, José, "LAS IDEAS Y LAS INSTITUCIONES POLITICAS MEXICANAS", Instituto de Derecho Comparado, México, 1952, p. 152

55) García Gallo, Alfonso "CEDULARIO INDIANO", Libro Primero, recopilado por Diego Encinas, Oficial Mayor de la ESCRIBANÍA de CÁMARA del Consejo Supremo y Real de las Indias, Ed. Cultura Hispánica, Madrid, 1945 pp. 68-69 (T.F.)

Las diferentes instancias políticas tenían atribuciones gubernativas, militares y judiciales. Sin embargo, siempre estuvieron subordinadas a las decisiones del virrey y éste a su vez dependió del poder central, representado por el rey de España.

El México colonial fue dividido en cinco reinos: Nueva España, Nueva Galicia, Nueva Vizcaya, Nuevo León, Nuevo México y la provincia de Yucatán. Cada reino estaba subdividido en provincias representadas por alcaldes mayores o corregidores dependiendo ambos del gobernador del reino.⁵⁶ El nombramiento de estos funcionarios se hacía por designación y no por elección democrática.

A su vez, cada provincia contaba con una diversidad de pueblos que debían tener la categoría de cabeceras o sujetos, según la función política que cumplieran.

Las cabeceras eran denominadas con ese nombre por ser las capitales de las regiones que contenían una suma determinada de localidades. Sus dirigentes políticos tenían la función de recolectar los tributos de los pueblos y entregarlos a los españoles.

Las poblaciones que formaban una cabecera fueron designadas con el nombre de sujetos, las cuales debían entregar tributo.

La organización indígena que antecedió a la Conquista fue retomada por los españoles, de tal manera que los jefes de las tribus (tlatoani) se convirtieron en caciques o señores y su ciudad capital se convirtió en cabecera. Como antes, siguieron recolectando el tributo, con la diferencia de que en vez de entregarlo al Imperio Azteca ahora lo daban a los hispanos.

Mientras tanto, los calpullis incluidos en cada cabecera continuaron con la obligación de rendir un tributo a los caciques -antes tlatoani-. Dichos calpullis fueron denominados con el nombre de sujetos.

Hay que señalar que la Conquista, aunque retomó la organización comunal, provocó cambios sustanciales en la sociedad indígena. El sistema de cabeceras y sujetos no fue puramente un cambio nominal; antes bien, significó la suplantación del poder indígena por el poder español.

Así, en todas las cabeceras debía implantarse obligatoriamente un cabildo o ayuntamiento, que fue la entidad de gobierno más pequeña de la administración política hispana.

56) Nava, Guadalupe. "CABILDOS DE LA NUEVA ESPAÑA EN 1808", Ed. S.E.P., México, 1973, p. 16.

a).- Cabildos de Indígenas

Durante el proceso de Conquista, las organizaciones municipales proliferaron rápidamente, pues su creación fue una garantía de la institucionalización del poderío español sobre los pueblos indígenas. En sus inicios, la sociedad novohispana contó con cabildos de españoles y de indios.

El funcionamiento de los cabildos indígenas fue objeto de una doble dependencia, pues estuvieron sometidos a las autoridades españolas residentes de la Nueva España, como a la autoridad central proveniente de la metrópoli.

La instauración del sistema de cabildos en la Nueva España no fue una empresa fácil, ya que fue imposible desaparecer de inmediato la estructura política indígena. Por ello, el sector conquistador buscó la forma de aprovechar la organización política y económica ya existente que le permitía la apropiación del producto y del trabajo indígena.

Así, se decidió que los funcionarios de los ayuntamientos indígenas fueran los que en tiempos anteriores a la Conquista habían sido dirigentes (tlatoani). Estos cabildos sólo deberían tener funcionarios indígenas, pues los habitantes de las comunidades no reconocían autoridad en los españoles.

En cuanto a las formas de elección se trató de preservar la sucesión tradicional. Había elecciones de tipo restringido y amplio. En las primeras participaban los nobles, los gobernantes anteriores y algunos macehuales.⁵⁷ En las segundas todos los vecinos de la comunidad tomaban parte en la designación de sus dirigentes.

El número de funcionarios variaba según la importancia de las localidades. El rey Felipe III dispuso, en 1618, que en las poblaciones pequeñas hubiera un alcalde y un regidor, mientras que en los pueblos grandes debían fungir dos alcaldes y cuatro regidores.⁵⁸

Los españoles interfirieron frecuentemente en la designación de dirigentes municipales. Aprovechaban su muerte, su corta edad, las disputas de sucesión entre las mismas comunidades, etc. Estos hechos fueron medios fáciles para reducir progresivamente el poder de los indígenas, llegándose posteriormente al grado de que los funcionarios municipales no tenían ninguna conexión genealógica o dinástica con sus antecesores.⁵⁹

57) Los macehuales eran los trabajadores agrícolas que constituían el grueso de la población indígena.

58) Miranda, José, op. cit., p. 132.

59) Gibson, Charles. "LOS AZTECAS BAJO EL DOMINIO ESPAÑOL", Ed. Siglo XXI, México, 1978, pp. 169-172

Por disposición real, los virreyes tenían la facultad de invalidar los resultados de las elecciones que eran supervisadas por oidores, corregidores y clérigos españoles. Particularmente importante fue el interés de los religiosos en la designación de los dirigentes, pues de éstos dependían en gran parte los logros de la evangelización. Al ser los que conocían el dialecto de sus pueblos, así como a sus representantes políticos, tenían mayores posibilidades de comunicación con los indígenas.

Los funcionarios de los ayuntamientos tenían una diversidad de obligaciones, entre las cuales destacan la recaudación y entrega de tributos a los españoles, la distribución de mano de obra para construcciones o tareas agrícolas -cuyo producto era apropiado por los españoles-, así como la cooperación en el proceso de evangelización. En este sentido, las funciones de los cabildos indígenas estaban encaminadas al reforzamiento del proceso de Conquista.

Asimismo, los funcionarios de la institución municipal debían encargarse de la planeación de nuevos caminos, de suministros de agua, del establecimiento de reglas para mercados locales, y de combatir males sociales como el alcoholismo. Por otro lado, dichos funcionarios participaban también en los tribunales para el juicio de casos locales.

Además del alcalde y del regidor, los ayuntamientos se formaban por escribanos, quienes se encargaban del registro de todas las actividades de la administración municipal y debían conservar los documentos referentes a tributos, mapas de propiedades territoriales, acusaciones de indígenas en contra de funcionarios españoles que los explotaban en exceso, etc.

En el siglo XVI, se estableció el pago de salarios para los funcionarios de los ayuntamientos y, en general, para todo aquel que fungiera como agente de la administración política novohispana, con el fin de estimular su actividad pública y de contrarrestar el afán desmedido de los españoles en la explotación del trabajo indígena.

El número de cabildos aumentó a mediados del siglo XVI, sobre todo en el Valle de México, que fue una región importante en materia de asentamientos humanos y actividades económicas.

Sin embargo, la imposición de una diversidad de instituciones y de funcionarios españoles, así como la fusión de la población española indígena, provocaron la disolución de los cabildos indígenas.

Estos no pudieron subsistir debido a la intervención de las autoridades españolas que desplazaron a los dirigentes indígenas que gozaban de cierto poder y aceptación entre la población y que, por tanto, no eran convenientes a los intereses colonizadores.

Paralelamente a la mencionada intervención española, se presentó un repudio por parte de la población indígena a ocupar los puestos de los ayuntamientos por ser numerosas las responsabilidades y bajos los sueldos que compensaban estas labores.

El cabildo indígena sufrió un debilitamiento extremo que no hacía más que manifestar el aniquilamiento de la organización política, económica y social de los indígenas.

b).- Cabildos de Españoles

En los primeros años de la Conquista, los cabildos de españoles gozaron de cierta independencia en relación a la metrópoli. Por un lado, el escaso número de funcionarios públicos que representaban directamente a la corona de España y, por otro, el poder de los conquistadores como responsables directos de las expediciones en tierras novohispanas, permitieron la existencia, por un tiempo breve, de la "autonomía" municipal.

Dicha autonomía se expresó mediante la existencia de cabildos abiertos y juntas de procuradores, cuya realización fue un indicador de la movilización conjunta del sector español para resolver problemas comunes. En los primeros 10 años de la Conquista, se celebraron cabildos abiertos que consistían en la reunión de diversos vecinos y funcionarios del ayuntamiento para discutir asuntos referentes a la población indígena, a la creación de leyes y a los problemas administrativos de las localidades.

Generalmente, a los cabildos abiertos acudían vecinos previamente invitados, quienes eran personas ligadas directamente con el proceso de Conquista. Así, se les pedía a encomenderos, religiosos, militares y recolectores de tributos que acudieran a las sesiones.⁶⁰ Sin embargo, las discusiones aquí vertidas no tenían carácter resolutivo, pues eran los cabildos cerrados los que tenían dicha facultad.

60) Miranda, José. op. cit., pp. 35-137

Existieron también reuniones de españoles e indígenas a través de los cabildos abiertos. No obstante, este fue un hecho sumamente eventual determinado por la urgencia del problema. Por ejemplo, la discusión sobre regulación de precios.⁶¹

Por otra parte, las juntas de procuradores consistían en la reunión de representantes de ciudades y villas de la Nueva España para discutir problemas comunes.

Acudían también a estas reuniones personajes de sectores ligados activamente al proceso de Conquista, tales como mineros, comerciantes, encomenderos, etc.

Los temas tratados en las juntas se referían a diversas peticiones que los cabildos mandaban al rey de España, concernientes a diversas concesiones, por ejemplo, la perpetuidad de encomiendas.

No obstante la realización de ese tipo de reuniones, la "independencia" bajo la cual se movió la institución municipal de los primeros años de la Conquista no pudo prolongarse durante mucho tiempo, pues los cabildos fueron considerados como partes constitutivas de la Corona de Castilla. La intervención de la monarquía española en los asuntos novohispanos se fue ampliando conforme avanzaba el proceso de colonización.

En lo que se refiere al método de elección de los cabildos españoles, pueden notarse algunas variaciones. Inicialmente, los jefes de las expediciones fueron electos por sus compañeros, o bien se autonombraban representantes del ayuntamiento. En efecto, para su designación se organizaba la municipalidad mediante una elección popular, "...pero el nombramiento por el conquistador mismo era el método normal y más usual".⁶²

Al término de su cargo (un año) los funcionarios de los cabildos nombraban a sus sucesores. Estos no podían reelegirse, hasta que no hubiese transcurrido un año después del término de su servicio. Sin embargo, en la práctica esa disposición no se acataba, pues "...los miembros de las familias emparentadas se alternaban los cargos y mantenían un poder oligárquico".⁶³

61) *Idem.*, p. 135.

62) *Nava, Guadalupe, op. cit.*, pp. 23-24

63) *Ota y Capodequi, José María. "EL ESTADO ESPAÑOL EN LAS INDIAS", F.C.E., México, 1976, p. 62*

Otra forma de designación de funcionarios, fue la venta de cargos municipales por órdenes de la Corona española. A mediados del siglo XVI, Felipe II dispuso que los cargos municipales se vendieran, hecho que se convirtió en un medio de enriquecimiento del rey y de los funcionarios mismos, pues "...los oficios concejiles de las distintas ciudades pasaron a manos de las familias más acaudaladas. Surgió, así, un tipo de gobierno municipal de carácter oligárquico, en el cual no siempre coincidían los intereses particulares de los regidores con los generales de los vecinos, que debían ser sus representados".⁶⁴

Un método más de elección fue la designación de regidores a perpetuidad por la Corona española. Estos funcionarios coexistieron con los que se designaban anualmente, interviniendo en las decisiones del ayuntamiento.

Las funciones que debían desempeñar los cabildos eran la ejecución de la justicia, realizada por los alcaldes ordinarios y la administración municipal, que estaba a cargo de los regidores. Los alcaldes tomaban parte en los juicios civiles y criminales; el cabildo fue un tribunal de apelación aún de las propias decisiones de los alcaldes.⁶⁵ Sin embargo, la Corona mandó constantemente a jueces especiales que limitaron las decisiones de dichos funcionarios municipales.

En lo que se refiere a los asuntos administrativos, el Municipio debía encargarse del adorno de la ciudad, del mejoramiento de las obras públicas, de la reglamentación de asuntos económicos, tales como la fijación de precios de productos y salarios, de la recaudación de tributos locales, de la inspección de cárceles y hospitales, de la administración de los terrenos públicos y de la vigilancia de la moral pública, asimismo, el Municipio era la autoridad competente para reglamentar las actividades de los talleres artesanales.⁶⁶

Particularmente importante fue la función de los ayuntamientos en materia de distribución de la producción y de regulación de los precios, mediante dos instituciones municipales: los pósitos y las alhóndigas.

La creación de estas instituciones obedeció al hecho de que las epidemias, pestes y hambrunas, que azotaron a la Colonia durante el siglo XVI (1532-1538, 1543-1548, 1563-1564, 1573-1581), provocaron escasez, reventa y encarecimiento de los productos agrícolas, base de la alimentación.

64) *Idem.*, p. 62.

65) Nava, Guadalupe, *op. cit.*, p. 26

66) Olmeda, Mauro, "EL DESARROLLO DE LA SOCIEDAD MEXICANA", Volumen II, p. 38

La función específica de los pósitos consistía en suministrar "grano barato y abundante especialmente a los indios y españoles pobres".⁶⁷ Para ello contaban con un fondo diperario con el cual compraban anualmente grandes cantidades de grano que ofrecían precios bajos en épocas de escasez.

En lo que respecta a las alhóndigas, su función principal consistía en evitar el libre comercio de grano, desplazando de esta manera todo tipo de intermediarios en la comercialización de dichos productos. Para alcanzar dicha finalidad, se ordenó que "fuera de la alhóndiga no se pueda vender trigo, harina, cebada y grano ... que nadie salga a los caminos a comprar ni haga precios fuera de la alhóndiga".⁶⁸

Ambas instituciones perduraron en su función de "resolver el grave problema del aprovisionamiento de granos en los principales centros de población de la Nueva España".⁶⁹ Asimismo, se contrarrestó la labor de algunos grupos de españoles en materia de especulación y acaparamiento de productos básicos. En este sentido, las funciones de los municipios fueron eficaces si bien estuvieron intervenidas constantemente por representantes de la Corona española.

Por otra parte, las fuentes de ingresos de los cabildos se constituyeron principalmente por dos ramos; los propios y los arbitrios. Los primeros provenían del arrendamiento o administración directa de tierras y edificios. Las constantes invasiones de dichas propiedades permitieron la percepción sistemática de este ingreso. Los arbitrios eran impuestos cobrados por negocios mercantiles y oficios principalmente. No obstante, los ingresos obtenidos por estas vías fueron deficientes. La forma más eficaz de obtener recursos fue por medio de la recolección de tributos.

c).- El Municipio bajo el Sistema de Intendencias

A finales del siglo XVIII, la política de España ejercida en sus colonias cambió de rumbo, dando paso a un nuevo tipo de centralismo basado en el modelo de administración francés. Este modelo confería al Estado el carácter de poder único frente a instituciones como la Iglesia, las distintas entidades gubernamentales y los diversos funcionarios públicos.

67) Florescano, Enrique. "PRECIOS DEL MAIZ Y CRISIS AGRICOLA EN MEXICO 1706-1810" Ed. El Colegio de México, México, 1969, p. 4.

68) Chávez Orozco, Luis. "EL CONTROL DE PRECIOS EN LA NUEVA ESPAÑA; DOCUMENTOS PARA SUS ESTUDIOS RECOPIADO POR..." México, 1953, p. 6.

69) Florescano, Enrique, op. cit., p. 49

Al morir Carlos II, último monarca de la Casa de los Hasburgo, fue designado como rey de España Carlos III (1759-1788), representante de los Borbones, quien emprendió una serie de reformas en España y en sus colonias. Este rey estableció una nueva división político-administrativa del territorio mexicano designada con el nombre de Sistema de Intendencias. Estas entidades estaban a cargo de funcionarios representantes directos de la Corona española que se llamaban intendentes, los cuales limitaron en gran medida las decisiones de los ayuntamientos novohispanos en lo que se refiere a finanzas principalmente.

En el siglo XVIII, la dependencia de los municipios en relación a la autoridad central se agravó, pues el rey de España dispuso, en 1767, el establecimiento en la ciudad de México de una contaduría general que llevara el control de todas las municipalidades. En lo sucesivo, la intervención de intendentes en la Nueva España deterioró aún más la autonomía hacendaria de los municipios, pues dichos intendentes tuvieron como funciones el control de las cuentas municipales y la información cotidiana del estado de las mismas a la Junta de la Real Academia de Hacienda Española. Finalmente, el virrey, por acuerdo del monarca español, nombró regidores para que discutieran con los empleados locales los negocios del municipio.

Asimismo, el intendente organizaba las actividades agrícolas, comerciales mineras, la creación de caminos, la conservación de calles, la construcción de edificios municipales. En suma, todos los asuntos que fueran objeto de administración municipal eran atendidos por los intendentes. Por consiguiente, el poder de decisión recayó fundamentalmente en el virrey y en los intendentes, representantes directos del Estado español.

Durante esta época, el virrey Francisco de Croix acaparó funciones importantes que venían realizando los ayuntamientos de la Nueva España. Organizó la limpieza de las calles, la reparación de los caminos, la provisión de agua potable, los baños públicos, la iluminación, los hospitales, las cárceles, las casas de niños, etc.

Sin embargo, comenta el historiador Priestley, haciendo alusión a la ínfima participación de los municipios novohispanos, a pesar de que el virrey efectuaba todas estas tareas obteniendo un sueldo de 80 mil pesos anuales, "hombres más humildes habrían podido hacer igualmente bien, con tal que hubieran sido educados para responder de qué actos y dotados de libertad".⁷⁰

70) Priestley, Herbert Ingram. "LAS MUNICIPALIDADES ESPAÑOLAS EN AMERICA", en *Divalgación Histórica*, año III, Núm. 4, México, 1992, p. 175

d).- EL Municipio en los comienzos del Siglo XIX

Durante casi todo el período colonial, el Municipio estuvo subordinado al Estado español, sin embargo, a fines del siglo XVIII y principios del XIX el Municipio tomó parte activa en el proceso político suscitado en aquel entonces. El grupo de los criollos fue comprando una diversidad de puestos municipales y comenzó a promulgarse en contra de la concentración del poder político y de la riqueza, detectada por los peninsulares. También pugnó por la igualdad de derechos en la obtención de puestos públicos.

El ayuntamiento de la ciudad de México fue el portavoz del descontento criollo en los tiempos que antecedieron a la Independencia de México. Paralelamente, diversos ayuntamientos ubicados en regiones importantes agrícolas, mineras y comerciales de Nueva España, expresaron su inconformidad frente a la crisis económica y política existente en esos momentos. Así, los cabildos de Chihuahua, Monterrey, San Luis Potosí, Zacatecas, Campeche, Veracruz, Mérida, Oaxaca, Guanajuato, Guadalajara, Valladolid, Nueva Galicia, Puebla, Querétaro y Tlaxcala, denunciaron la situación precaria por la que atravesaban sus regiones.⁷¹

En 1808 se puede percibir cómo los cabildos municipales o ayuntamientos recobran su significación política, haciéndose intérpretes de los anhelos generales de la Nueva España. Se volvieron a celebrar cabildos abiertos, donde asistieron gran número de habitantes de diversas regiones. "Propusieron los cabildos algunas modificaciones en la estructura socio-económica de la colonia y demandaron reformas consideradas en ese momento como un remedio a sus necesidades más imperiosas",⁷² por ejemplo, la supresión de tributos. Participaron en el proceso ministros de la real caja, de la real junta de unión de rentas reales, tesoreros, operarios, artesanos, contadores, ensayadores, diputados de minería, diputados consulares, administradores de rentas, mineros, hacendarios de plata, comerciantes, diputados de comercio, párrocos, subdelegados, tenientes, letrados, indígenas, escribanos y sectores de todas las clases sociales.⁷³

Así, la institución municipal se convirtió en núcleo del descontento popular y devino cuna del nacimiento del nacionalismo mexicano y del movimiento de Independencia.

En aquel entonces, los precios de los productos agrícolas destinados a la alimentación registraron su máximo aumento. Esta situación aceleró el proceso de Independencia.

71) Nava, Guadalupe, op. cit., p. 51

72) *Idem.*, p. 78

73) Nava, Guadalupe, op. cit., p. 51

e).- La Constitución de Cádiz

Una vez iniciado el movimiento independiente de 1810, se formuló el marco jurídico de la nueva organización política mexicana. En particular, la Constitución de Cádiz, cuya realización fue promovida por el sector liberal español, constituyó una fase relevante de la evolución jurídica y política del municipio mexicano.

Fue publicada en España el 30 de septiembre de 1812. El primer paso para su aplicación en la Nueva España fue promover la elección de los diputados provinciales y municipales de las cortes.

Para elecciones a diputados tenían que instalarse las juntas preparatorias de las elecciones, integradas por las autoridades civiles y eclesiásticas, así como dos hombres "buenos" de la región, designados por aquéllas. Estas juntas determinaban los distritos electorales en el territorio de su jurisdicción y formaban el padrón electoral.

La junta de México determinó que existiría un diputado por cada 60 mil almas, es decir, se designarían 41 diputados. Cabe destacar que el proceso electoral duró entre 8 y 10 meses, debido a los procedimientos complicados de elección y a incidentes de la guerra.

Las diputaciones se integrarían con el jefe político, el intendente y siete diputados. Por otra parte, se instalaron las diputaciones de Yucatán, México y Guadalupe en abril, junio y septiembre de 1813.

En lo que se refiere a la integración de los ayuntamientos, la Constitución de Cádiz disponía que éstos se "integrarían con el alcalde o alcaldes, los regidores y el procurador síndico presididos por el jefe político donde lo hubiera; en otro caso, por el alcalde único, o por el más antiguo si había dos; los alcaldes, regidores y síndicos se elegirían todos los años en diciembre, por todos los electores con derecho a voto".⁷⁴

Para elegir el ayuntamiento de la ciudad de México, el corregidor intendente convocó, por bando, el 29 de noviembre de 1812; sin embargo, en dichas elecciones triunfaron los criollos, se suscitaron actos violentos y el virrey suspendió el trámite para la elección definitiva hasta el 4 de abril de 1813, a pesar de que el proceso electoral constaba de 3 elecciones sucesivas.

74) Olmeda, Mauro, op. cit., p.270.

Por otra parte, M. Olmeda señala que además de "la introducción del sistema representativo, se procedió en la Nueva España, de acuerdo con la Constitución de Cádiz, a la reestructuración del aparato gubernamental de acuerdo con el principio liberal de la separación de poderes: el virrey dejó de ser el presidente de la audiencia, quedó liberado de toda acción gubernativa y se organizaron tribunales encargados de la función judicial en todas las escalas, las cuales absorbieron las funciones de las jurisdicciones especiales. Sólo en la escala inferior los alcaldes continuaron ejerciendo conjuntamente funciones gubernativas y judiciales".⁷⁵ El sistema político establecido por las cortes de Cádiz rigió corto tiempo en la Nueva España, pues quedó derogado por Fernando VII en 1814. La fracción de los absolutistas se opuso sistemáticamente a su implantación y, mientras tanto, el sector liberal -el más educado y menos poderoso- defendió sus principios. Además, "el sector partidario de la Independencia utilizó consecuentemente las ventajas que la situación le ofrecía para convertir las elecciones en una batalla contra el régimen español".⁷⁶

Finalmente, cabe mencionar los artículos de la Constitución de Cádiz que tratan la cuestión municipal: Artículo 309. Para el gobierno interior de los pueblos habrá ayuntamientos, compuestos del alcalde o alcaldes, los regidores y el procurador síndico, y presididos por el jefe político, donde lo hubiere, y en su defecto por el alcalde o el primer nombrado entre éstos, si hubiere dos.

Artículo 310. Se pondrá ayuntamiento en los pueblos que no lo tengan y en que convenga lo haya, no pudiendo dejar de haberlo en los que por sí o con su comarca lleguen a 1000 al más y también se les señalará término correspondiente.

Artículo 311. Las leyes determinarán el número de individuos de cada clase de que han de componerse los ayuntamientos de los pueblos con respecto a su vecindario.

Artículo 312. Los alcaldes, regidores y procuradores síndicos se nombrarán por elección en los pueblos, censando los regidores y demás que sirvan oficios perpetuos en los ayuntamientos, cualquiera que sea su título y denominación.

Artículo 313. Todos los años en el mes de diciembre se reunirán los ciudadanos de cada pueblo para elegir, a pluralidad de votos con proporción a su vecindario, determinado número de electores que residan en el mismo pueblo y estén en el ejercicio de los derechos de ciudadano.

75) *Ídem.*, p. 271

76) *Ídem.*, p. 272.

Artículo 314. Los nombrarán en el mismo mes a pluralidad absoluta de votos el alcalde o alcaldes, regidores, y procurador o procuradores síndicos, para que entren a ejercer sus cargos el primero de enero del siguiente año.

Artículo 315. Los alcaldes se mudarán todos los años, los regidores por mitad cada año, y lo mismo los procuradores síndicos donde haya dos; si hubiere sólo uno, se mudará todos los años.

Artículo 316. El que hubiere ejercido cualquiera de estos cargos, no podrá volver a ser elegido para ninguno de ellos sin que pasen por lo menos dos años, donde el vecindario lo permita.

Artículo 317. Para ser alcalde, regidor o procurador síndico, además de ser ciudadano en el ejercicio de sus derechos, se requiere ser mayor de 25 años, con cinco a lo menos de vecindad y residencia en el pueblo. Las leyes determinarán las demás cualidades que han de tener estos empleados.

Artículo 318. No podrá ser alcalde, regidor ni procurador síndico ningún empleado público de nombramiento del rey, que esté en ejercicio, no entendiéndose comprendidos en esta regla los que sirvan en las milicias nacionales.

Artículo 319. Todos los empleados municipales referidos serán carga concejil, de que nadie podrá excusarse sin causa legal.

Artículo 320. Habrá un secretario en todo ayuntamiento, elegido por éste a pluralidad absoluta de votos y dotado de los fondos del común.

Artículo 321. Estará a cargo de los ayuntamientos:

Primero: La policía de salubridad y comodidad.

Segundo: Auxiliar al alcalde en todo lo que pertenezca a la seguridad de las personas y bienes de los vecinos y a la conservación del orden público.

Tercero: La administración e inversión de los caudales de propios y arbitrios conforme a las leyes y reglamentos, con el cargo de nombrar depositario bajo responsabilidad de los que le nombran.

Cuarto: Hacer el repartimiento y recaudación de las contribuciones, y remitirlas a la tesorería respectiva.

Quinto: Cuidar de todas las escuelas de primeras letras y de los demás establecimientos de educación que se paguen de los fondos del común.

Sexto: Cuidar de los hospitales, hospicios, casas de expósitos y demás establecimientos de beneficencia, bajo las reglas que se prescriban.

Séptimo: Cuidar de la construcción y reparación de los caminos, calzadas, puentes y cárceles de los montes y plantíos del común y de todas las obras públicas de necesidad, utilidad y ornato.

Octavo: Formar las ordenanzas municipales del pueblo, y presentarlas a las cortes para su aprobación por medio de la diputación provincial, que las acompañará con su informe.

Noveno: Promover la agricultura, la industria y el comercio según la localidad y circunstancias de los pueblos y cuanto les sea útil y beneficioso.

Artículo 322. Si se ofrecieren obras y otros objetos de utilidad común, y por no ser suficientes los caudales de propios, fuere necesario recurrir a arbitrios, no podrán imponerse éstos, sino obteniendo por medio de la diputación provincial la aprobación de las cortes. En el caso de ser urgente la obra y objeto a que se destinen, podrán los ayuntamientos usar interinamente de ellos con el consentimiento de la misma diputación, mientras recae la resolución de las cortes. Estos arbitrios se administrarán en todo como los caudales de propios.

Artículo 323. Los ayuntamientos desempeñarán todos estos encargos bajo la inspección de la diputación provincial, a quien rendirán cuenta justificada cada año de los caudales públicos que hayan recaudado e invertido.⁷⁷

Como puede observarse, las disposiciones anteriores ampliaban el ámbito de acción de los ayuntamientos. Estos eran responsables de la seguridad pública, de la administración de los recursos propios, de la recaudación de las contribuciones, de la vigilancia de la construcción y reparación de obras públicas y de elaborar las ordenanzas municipales. Al mismo tiempo, tenían que promover el desarrollo agrícola, industrial y comercial de sus regiones.

Si bien gran número de acciones de los cabildos tenía que ser aprobado por las diputaciones provinciales, éstos tenían las facultades para promover el desarrollo de sus comunidades.

Aunque cabe destacar que el corto período durante el cual trabajaban las administraciones municipales (un año), no permitió que las mismas cumplieran cabalmente con las atribuciones que les confería la Constitución de Cádiz.

77) Tema Ramírez, Felipe. "LEYES FUNDAMENTALES DE MEXICO 1808-1957". Ed. Porrúa, México, 1977, pp. 96-99

1.3.- MEXICO INDEPENDIENTE

Durante el periodo independiente, la evolución de la institución municipal se vió seriamente afectada, pues su desarrollo dependió del curso que iban tomando los acontecimientos políticos; más aún, ante la gravedad de los problemas políticos, financieros y económicos por los que atravesaba el país, el municipio apareció siempre en segundo plano.

A).- EL IMPERIO DE ITURBIDE Y LA PRIMERA REPUBLICA FEDERAL.

Al concluir el movimiento de Independencia, se organizó un nuevo régimen de gobierno: el monárquico constitucional. De conformidad con el Plan de Iguala, firmado el 24 de febrero de 1821 y el Tratado de Córdoba, del 24 de agosto del mismo año, el país fue gobernado por una monarquía que tenía en su base un sistema constitucional; se instaló el primer Congreso Constituyente el 24 de febrero de 1822, encargado del ejercicio del Poder Legislativo. Se inicia, desde entonces, la difícil labor de organizar la administración pública. El secretario de Hacienda, que se presentó ante el Congreso a leer su informe sobre el estado de la administración pública, dijo que "sólo había podido descubrir la dolorosa verdad de la existencia de un déficit considerable para cubrir en su totalidad el presupuesto general".⁷⁸

En esta época, el estado de las finanzas públicas atravesaba por una situación verdaderamente crítica: se dió un aumento considerable a los gastos de la administración a causa del crecimiento de la burocracia pero, sobre todo, por la necesidad de mantener un ejército nacional; "el presupuesto de Guerra y Marina representaba más de las dos terceras partes del presupuesto total de egresos del país en el año 1822".⁷⁹

78) Cao Cárdenas, Agustín. "HISTORIA SOCIAL Y ECONOMICA DE MEXICO", Ed. Trillas, México, 1980, p. 259.

79) Idem., p. 267

Por otra parte, la junta gubernativa dictó varios decretos que suprimieron algunas de las contribuciones que prevalecían durante la época colonial, hecho que se tradujo en una importante disminución de las fuentes de ingresos. La supresión de contribuciones tenía como finalidad la revitalización de la actividad económica: después del período de 11 años que duró la guerra de Independencia, el país se encontraba sumido en una crisis económica causada por la producción, la interrupción de las comunicaciones y la disminución de las relaciones comerciales. Así, una de las principales preocupaciones del nuevo gobierno fue la de fomentar el desarrollo de los diferentes ramos de la producción.

La agricultura mexicana se encontraba en una situación de franca decadencia. Ello se debía a varios factores: las condiciones geográficas y la carencia de transportes, el atraso de la técnica y la estrecha circulación de los productos agrícolas, que por lo demás se reducía al consumo interno. Para fomentar el desarrollo del sector agrícola, se exentaron algunos productos del pago de alcabalas, diezmos, primicias y otros derechos. Sin embargo, estas medidas no fueron suficientes para reactivar la agricultura.

En contraposición de la política comercial de la Colonia, se reglamentó en 1821 el comercio exterior abriendo los puertos mexicanos a los barcos de todas las naciones, para comerciar directamente con todo el mundo.

La industria minera recibió especial atención por parte de las autoridades: se eliminaron las contribuciones impuestas sobre los metales preciosos y se liberó la comercialización del mercurio pudiéndose adquirir sin mayor dificultad. Todo ello con el fin de promover la explotación de las minas que prácticamente habían sido abandonadas durante la guerra de Independencia.

Por otra parte, el contrabando, que había cobrado una gran importancia a partir de 1821, contribuía también a disminuir los ingresos del Estado.

"En este ambiente de crisis económica, México iniciaba su marca como país independiente".⁸⁰ Así, además de los esfuerzos realizados en el campo de la economía para organizar el país, se hicieron también otros intentos en el aspecto político-administrativo que tomaron en cuenta al municipio. Por ejemplo, en 1823 fue expuesto el Plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana, que contenía "ciertas normas para la organización municipal... Fijaba que los ciudadanos eligieran a los miembros del ayuntamiento, siendo los oficiales el número proporcional a los

80) Cue Cásnovas, Agustín, op. cit. p.261

habitantes de la población, desde un alcalde, dos regidores y un síndico en las de menos de 1000 almas, hasta cuatro alcaldes, 14 regidores y dos síndicos en las de más de 60 mil. Los ayuntamientos debían proponer a los congresos provinciales para su aprobación o reforma los arbitrios necesarios para satisfacer los gastos públicos".⁸¹

Sin embargo, la persistencia de los conflictos políticos ocasionó que dicho plan ni siquiera llegara a discutirse; se habían iniciado fuertes movimientos políticos para destituir al emperador Iturbide. A fines de 1822, se publica un plan en el que se desconoce a Iturbide y se proclama la República. Pronto los republicanos se dividirían en federalistas y centralistas.

Con la caída del Imperio de Iturbide, cobró fuerza en algunas ciudades una especie de "espíritu localista" o separatista, que había encontrado su expresión en las juntas provinciales, que eran verdaderos congresos locales que ejercían, en forma interina, el gobierno de las provincias: los movimientos independentistas de dichas provincias pretendían romper con el pasado centralista representado por las autoridades coloniales y por el Primer Imperio.

Es en este contexto que empieza a manifestarse y a adquirir vigor la corriente federalista, cuyo grupo estaba integrado por la naciente burguesía: intelectuales, funcionarios públicos y terratenientes liberales, que luchaban por la autonomía de los estados y la restricción del poder de los militares. Querían construir una república al estilo de la norteamericana.

Los centralistas, por su parte, pretendían reforzar el poder de los terratenientes, de los ricos propietarios, del alto clero y de los militares, implantando una república del tipo de la francesa, en la que las decisiones políticas y administrativas fueran tomadas desde un solo centro de poder.

El sistema federal representaba la alternativa de unificación ante aquella tendencia separatista que puso en peligro la unidad de las regiones del territorio mexicano. El federalismo era la forma de gobierno que ofrecía respetar la soberanía de los estados.

Así, en "el Congreso disuelto por Iturbide y vuelto a reunirse después de la caída de éste, tuvo que decidirse por el establecimiento de un régimen federal y convocar a un nuevo Congreso Constituyente".⁸²

81) Vinyo de la Prada, Pedro. "NOTAS PARA UN ESTUDIO DEL MUNICIPIO". Ed. Colonial, 1943. (Tesis licenciatura en Derecho), p. 64.

82) Idem., p. 270.

B).- LA CONSTITUCION DE 1824

En 1824, México se convirtió en una República Federal y por primera vez en la historia "la nación fijaba las bases de su organización política y territorial".⁸³ Una vez reunido, el segundo Congreso proclama la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos; dicha ley "determinaba la forma de gobierno republicana, representativa, federal y, en cuanto al régimen local, precisó que los estados de la federación debían organizar su gobierno y administración interior.... pero nada se dijo respecto al municipio".⁸⁴

En efecto, la Constitución de 1824 no hace ninguna referencia sobre la forma de gobierno de la institución municipal. Ello se debe tal vez a que la situación política obligó a los federalistas a prestar excesiva atención a la empresa de organizar los estados, dejando de lado la legislación de los municipios.

En lo que respecta a las cuestiones municipales, los ayuntamientos se regularon por muchas de las disposiciones que regían desde la época de la Colonia que, por no oponerse a la nueva Constitución, no fueron derogadas. Pero a pesar de este olvido de la institución municipal en la legislación, "el municipio no permanecía inactivo; así lo demuestra la redacción de algunas de las múltiples proclamas, proyectos y actas de pronunciamientos que en aquella turbulenta época iban sucediéndose con extraordinaria frecuencia, donde figuraban cabildos, alcaldes, regidores, etc."⁸⁵

En lo que respecta a la ciudad de México, ésta se convirtió en 1824 en la sede oficial de los poderes federales. Para su régimen interior, se expidieron una serie de reglamentos sobre el manejo de sus rentas, la prestación de servicios públicos, etc. Cabe destacar aquí la importante labor del bando de policía expedido en 1825, el cual establecía la necesidad de "proteger el libre consumo de artículos de primera necesidad y evitar el acaparamiento imponiendo sanciones a los que regatearan saliendo a los caminos para comprar carbón, granos y animales".⁸⁶

En la década de 1830, los federalistas fundaron el Partido Liberal y los centralistas el Partido Conservador. El proyecto liberal no se limitaba a resolver exclusivamente problemas de tipo administrativo; se hicieron serios intentos por destruir las instituciones y los privilegios de los grupos sociales más poderosos como fueron la Iglesia, el ejército, los ricos propietarios de tierras, etc. Ocurrió también que en 1833 Santa Anna, apoyado por los federalistas, logró llegar al

83) Vique de la Friga, Pedro, op. cit., p. 269

84) Idem., p. 69.

85) Idem.

86) Ochoa Campos, Molés, op. cit., p. 235.

poder; sin embargo, pronto habría de traicionarlos y de establecer una estrecha alianza con los centralistas, quienes se organizaron para lanzar una contraofensiva. Los federalistas abandonaron el Gobierno y el Congreso fue disuelto, iniciándose entonces un nuevo período en la historia de nuestro país que corresponde al triunfo de la corriente centralista.

C).- LA CONSTITUCION DE 1836 Y LAS BASES DE ORGANIZACION POLITICA DE 1843

En 1836 se promulgaron las Siete Leyes Constitucionales que habrían de establecer las bases de funcionamiento del nuevo régimen centralista que era representante de los intereses de una minoría. Mediante estas leyes se dividió al territorio de la República en departamentos, los cuales fueron divididos en distritos y éstos a la vez en partidos.

Al mando de los departamentos estaban los gobernadores, que eran nombrados por el Supremo Poder Ejecutivo y, por tanto, estaban sujetos casi absolutamente al Gobierno del centro. No tenían facultad para crear una hacienda propia; el presupuesto de gastos ordinarios les era fijado por el Congreso General.

Paradójicamente, la Constitución centralista fue la primera que reglamentó la vida municipal: dispuso que las autoridades del municipio debían ser de elección popular y que los ayuntamientos tenían derecho a coleccionar e invertir sus rentas e impuestos. Sin embargo, esta libertad municipal, otorgada por la Constitución, era muy relativa pues los ayuntamientos dependían del poder político de los prefectos y subprefectos.

El estricto control que ejercía el Gobierno central sobre las provincias del territorio mexicano, dió origen a un fuerte antagonismo entre los intereses locales y los intereses generales. Se hicieron oír muchas voces en el interior de la República que pedían el restablecimiento del sistema federal.

Pero en el año de 1843, "una Junta Nacional Legislativa nombrada por el propio Santa Anna expedía una nueva Constitución centralista denominada Bases de Organización Política de la República Mexicana, que organizaba de modo más absoluto el poder del Gobierno Central y establecía el despotismo constitucional en beneficio del propio Santa Anna".⁸⁷

87) Cue Cárnovas, Agustín, op. cit., p. 232.

Esta carta se ocupó de la organización territorial, estableciendo que la República quedaría dividida en departamentos, distritos, partidos y municipios. En cuanto al régimen interior de la institución municipal, éste quedó supeditado a los gobernadores y asambleas departamentales, quienes designaban a los funcionarios del ayuntamiento, expedían sus ordenanzas, reglamentaban los servicios públicos y fijaban los arbitrios y gastos anuales.

En 1846, un movimiento popular destituye este régimen y restablece la Constitución de 1824, a la que más tarde se le adicionaron las Actas de reforma. Además de todos los problemas políticos y económicos internos que vivía el país, habrían de sumarse los ocasionados por la intervención de intereses extranjeros: México se convirtió en un centro de atención de los países imperialistas.

D).- LA CONSTITUCION DE 1857 Y EL MOVIMIENTO DE REFORMA

Los ataques de las potencias extranjeras debilitaron el bloque conservador, hecho que permitió de nueva cuenta el fortalecimiento del Partido Liberal y su reaparición en la escena histórica como la fuerza más activa y revolucionaria de aquella época. Al interior del partido, se desenvolvían dos bloques: el ala izquierda, que se conocía con el nombre de "los puros", y "los moderados" eran el ala derecha.

Entre los dirigentes de los puros se encontraban Benito Juárez, Juan Alvarez, Gómez Farias, Melchor Ocampo y Santos Degollado. Las filas de este bloque estaban formadas por artesanos urbanos, pequeños comerciantes, rancheros e intelectuales de avanzada que contaban con el apoyo de algunos campesinos indígenas y de las capas humildes de la ciudad. Se proponían "minar el poderío de la Iglesia Católica, confiscar al clero sus fabulosas riquezas y ponerlas en circulación en bien del desarrollo de la economía nacional; convertir a México en una república democrático-burguesa; sustituir al ejército por una guardia nacional y poner fin al peonaje".⁸⁸

El grupo de los moderados, que se pronunciaba en contra del clero, pero sin aceptar los métodos revolucionarios de los puros, estaba integrado por oficiales, funcionarios públicos, una parte de la gran burguesía y terratenientes, cuyos líderes eran los generales Herrera, Arista, Manuel Doblado y Comonfort.

El Partido Conservador era el más fuerte oponente de los liberales; representaba los intereses del clero, de los españoles ricos residentes en México, de los grandes terratenientes y de la oficialidad; su líder más destacado era Lucas Alamán. La fuerza del partido radicaba principalmente en el poder económico de los latifundistas y de la Iglesia y en la influencia que ésta ejercía sobre la población.

88) Belenki, "LA INFORMACION EXTRANJERA EN MEXICO" Ed. ERA, México, 1986, p. 23

En 1854 los liberales, mediante la publicación del Plan de Ayutla, inician un movimiento armado para derrocar a Santa Anna. En 1855 logran su objetivo.

Con el fin de poner en circulación los bienes de la Iglesia hasta entonces inactivos, se aprueba, en junio de 1856 la Ley de Desamortización o Ley Lerdo, a través de la cual todas las fincas rústicas y urbanas del clero y de corporaciones civiles deberían ser vendidas a particulares. "Con ello, el Gobierno obtendría nuevos ingresos monetarios, ya que la compra de bienes raíces estaba gravada con un elevado impuesto".⁸⁹

Ante la imposibilidad de pagar los precios de las propiedades clericales y los impuestos que sobre ellas pesaban, y ante la amenaza de ser excomulgados, éstas no pudieron ser adquiridas por campesinos ni rancheros; pasaron a manos de los terratenientes laicos y de los altos funcionarios liberales. Es decir, la Ley Lerdo más que redistribuir la propiedad rural sirvió para concentrarla aún más en manos de una minoría.

Además, las leyes de desamortización "afectaron profundamente a los municipios, obligándolos a enajenar sus bienes raíces que no estaban destinados directamente al servicio público, lo cual los privó de la mayor parte de sus terrenos, de algunos edificios y aún de la parte de los palacios municipales o casas de Cabildo que tenían arrendadas y aún vías públicas; las plazas, sobre todo, fueron objeto de denuncias y adjudicaciones".⁹⁰

Los liberales instalaron en 1858 el Congreso que aprobó la nueva Constitución del 5 de febrero de 1857, la cual se mantuvo vigente hasta el momento en que fue promulgada la Constitución de 1917.

El diputado José María Castillo Velasco presentó al Congreso la propuesta de llevar a nivel constitucional el principio de que los municipios se gobiernen autónomamente, pero su proyecto fue rechazado y la Constitución de 1857 abandonó nuevamente la vida municipal. En efecto, "la doble circunstancia de encontrarse carente de recursos y de estar sujetos a las leyes dictadas por las legislaturas locales, puso al municipio en manos de los gobernadores".⁹¹ Los jefes políticos, que eran nombrados por los gobernadores, ejercieron un estricto dominio sobre los ayuntamientos y absorbieron sus atribuciones como organizadores de la vida vecinal.

89) Belenki, op. cit., p. 29

90) Micoletto, Fabio. "MEXICO Y SU EVOLUCION", citado por Díaz Cerecer, Miguel A., EL MUNICIPIO EN LA VIALIDAD ECONOMICA DEL TERRITORIO DE BAJA CALIFORNIA (Tesis, Licenciatura en Economía, Escuela de Economía), 1967, p. 62.

91) Aguilar Aguilar, Jorge. "EL MUNICIPIO LIBRE, SU TRAYECTORIA E IMPORTANCIA EN LA VIDA PUBLICA DE MEXICO", (Tesis Facultad de Derecho, Universidad Nacional Autónoma de México), 1946, p. 62.

El grupo de los conservadores mostró inmediatamente su oposición a la nueva Constitución e inició un movimiento armado en diciembre de 1857, hecho que marca el inicio de la guerra civil que se prolongó hasta finales de 1860. En enero de 1858, apoyados por un grupo de moderados, los conservadores lograron apoderarse de la ciudad de México. Benito Juárez, por su parte, formó un Gobierno paralelo que se instaló en el puerto de Veracruz.

En julio de 1859, en pleno fragor de la lucha, el gobierno de Juárez instalado en Veracruz expidió las primeras leyes de Reforma. Su objetivo principal era privar a la Iglesia Católica de los recursos materiales que empleaba para atizar y apoyar la guerra civil. A diferencia de la Ley Lerdo, las leyes de 1859 prevenían no la desamortización, sino la nacionalización sin indemnización alguna".⁹²

Ante la necesidad de obtener fondos para costear el mantenimiento del ejército, el Gobierno vendió las propiedades de la Iglesia a precios sumamente bajos; este hecho propició que la mayoría de las propiedades del clero fueran adquiridas por especuladores, funcionarios públicos y capitalistas nacionales y extranjeros. Es decir, las Leyes de Reforma dieron lugar a la aparición de un gran número de terratenientes nuevos.

Así la situación militar y financiera de los conservadores se hizo cada vez más difícil y los liberales resultaron ser los vencedores de esta guerra civil. Pero la guerra dejó a la República sin dinero; no había fondos para pagar los intereses de las deudas contraídas por los gobiernos anteriores. "Por esta razón, el 17 de julio de 1861 el Congreso dispuso una moratoria de dos años en el pago de los réditos de los empréstitos extranjeros a largo plazo".⁹³ Esta medida sirvió de pretexto para la intervención que llevaron a cabo en México los tres países europeos acreedores: Inglaterra, Francia y España.

Fueron varios años de lucha contra los invasores; al término del conflicto, Juárez proclama el triunfo completo de la República.

Ante tal estado de cosas, la institución municipal mexicana quedó subsumida frente a los conflictos políticos que desembocarían más tarde en un nuevo modelo de organización del país.

E).- EL GOBIERNO DE PORFIRIO DIAZ

El inicio de la dictadura porfirista marca al mismo tiempo el comienzo de un largo período de paz, hecho que por primera vez en la historia de México independiente permitió llevar a cabo serios proyectos de desarrollo económico.

92) Belenki, op. cit., p. 36.

93) Idem., p. 40

En el aspecto internacional, Europa Occidental y Estados Unidos vivían el pleno desarrollo de sus economías. En la época del florecimiento del imperialismo económico y de reparto del mundo entre las potencias, éstas buscaron la posibilidad de explotar los recursos naturales de los países pobres sometiéndolos a su dominio. México se integró a la división internacional del trabajo como exportador de materias primas: algodón, henequén, cobre, oro, plata y petróleo.

En la agricultura se originó el auge de los latifundistas de las haciendas, en las que las relaciones de trabajo siguieron siendo de servidumbre, lo que permitió el rápido enriquecimiento de los propietarios de esas tierras, los cuales apenas representaban al uno por ciento de la población total. Se afirma que en 1910 había 830 hacendados que poseían el 50 por ciento de la tierra y tenían bajo su dominio a tres millones de peones.⁹⁴ Se desarrolla el cultivo de cereales tanto en las tierras de temporal como en las de riego de las zonas centro y norte del territorio. Este avance de la agricultura estuvo fincado en la explotación y selección de las tierras más fértiles y no en un avance técnico o de mejoras en los cultivos.

La minería fue la rama de la producción que mayor impulso dió al crecimiento económico en el período de 1880 a 1910; "su gran importancia para abastecer a la industria norteamericana y en menor grado a la europa occidental, con materias primas baratas".⁹⁵ La producción metalúrgica se desarrolló sobre todo en la región norte del país.

La industria manufacturera, por su parte, recibía un flujo importante de capitales extranjeros, provenientes de Francia, Inglaterra y España, principalmente.

La construcción de los ferrocarriles fue quizá el factor más importante del desarrollo económico alcanzado durante el porfiriato. La falta de caminos adecuados impedía el transporte de las mercancías producidas por la industria extractiva y por la agricultura. La construcción de las vías férreas estuvo a cargo de compañías extranjeras, pues eran ellas las únicas que podían aportar el capital. "Los ferrocarriles constituyeron así una forma nueva de penetración de las inversiones europeas y de Estados Unidos en la economía de México".⁹⁶

En lo que respecta a la organización político-administrativa del régimen de Porfirio Díaz, éste se caracterizó por una excesiva concentración de los poderes públicos en la persona del dictador.

94) *Encicla Estalla*, Angel "LA FORMACION DE LAS REGIONES ECONOMICAS EN MEXICO", Ed. UNAM, p. 168

95) *Idem.*, p. 171

96) *Idem.*, p. 178

"Los municipios que rápidamente normaron sus funciones, constituyeron el engranaje de una perfecta dictadura".⁹⁷

Las autoridades municipales sólo fueron una farsa en la vida de la República y en la vida misma de las poblaciones.⁹⁸ El gobernador y las autoridades superiores intervinieron siempre en los asuntos estrictamente municipales; para ello, fue creada la institución de las jefaturas políticas cuya función era suprimir toda manifestación democrática de la ciudadanía.

La Ley de Organización Municipal establecía que:

Artículo 60. Los prefectos políticos serán la primera autoridad política local en la jurisdicción de sus respectivas municipalidades.

Artículo 61. Los prefectos serán los jefes de todos los servicios en las municipalidades y estarán subordinados al gobernador del estado.

En efecto, los prefectos fueron representantes del centralismo político y no fueron más que agentes del gobierno central y presidentes natos de los ayuntamientos.⁹⁹

En lo que se refiere a la Ley General de Ingresos de las Municipalidades de la República Mexicana de 1897, ella establecía cinco clases: rentas propias, impuestos municipales, asignaciones de impuestos federales, subvenciones del gobierno Federal e ingresos extraordinarios y accidentales.¹⁰⁰

A pesar de tales disposiciones, los ingresos de los municipios fueron deficientes y hubo de pasar largo tiempo para que se incrementaran los recursos de las localidades.

Durante el porfiriato, el Municipio fue la parte más insignificante de la estructura económica y política mexicana. En los primeros años del gobierno de Porfirio Díaz, los municipios fueron gobernados por regidores, quienes eran "elegidos" por el voto del pueblo. Sin embargo, los candidatos fueron designados previamente por los gobernadores de los estados y, por supuesto, los programas de trabajo de aquéllos debían apearse al gobierno de Díaz.

97) Rolland, M., C. "EL DESASTRE MUNICIPAL EN LA REPUBLICA MEXICANA". México, 1939, p. 124.

98) Rolland, M., C. op. cit., p.127

99) Ochoa Campos, Moisés. op. cit., pp.189-190.

100) Idem

El régimen porfirista sólo tomó en cuenta al Municipio para que apoyara los procesos electorales de diputados, quienes eran los que determinaban verdaderamente las elecciones presidenciales.

El Municipio durante esta época no contó con la capacidad para financiar ningún programa de desarrollo local. Este tipo de actividad dependía de la voluntad del gobernador, el cual, a su vez, trabajaba en función de los ordenamientos del gobierno central.

Las acciones municipales también estuvieron sujetas por mucho tiempo a las decisiones de los caciques o terratenientes de la región; en realidad, se convirtieron en una especie de feudos de aquéllos.

Así pues, el municipio en sus aspectos económico, político y social no experimentó avances sustanciales. Esta situación se agudizó también por las características territoriales con que contaba México: dispersión de la población, falta de vías de comunicación y concentración de servicios y de la actividad económica en unas cuantas zonas del país.

Debe tomarse en cuenta el hecho de que la población de México era reducida en comparación al territorio que ocupaba; aunado a ello, la diversidad de las culturas, tradiciones y dialectos y las marcadas diferencias de clase, fueron aspectos que reforzaron el centralismo político vivido en aquel entonces.

Los pocos ayuntamientos que gozaban de los servicios que se prestaban eran aquellos que componían las capitales de los estados o que se encontraban aledaños al Distrito Federal. En efecto, los servicios de aguas, mercados y obras públicas, en general, sólo se realizaron en las ciudades de primer orden.

En el año de 1898, los ingresos del ayuntamiento metropolitano fueron de 3'364,770 pesos y los egresos sumaron 3'348,898 pesos,¹⁰¹ cifra mucho menor a la del resto de cabildos del país.

En especial, el gobierno porfirista proporcionó grandes recursos económicos al ayuntamiento de la ciudad de México; incluso remitió un proyecto de decreto al Congreso donde cedía a la municipalidad algunos inmuebles que pertenecían a la recaudación del gobierno del distrito.¹⁰²

Dicha tendencia centralizadora fue cultivando un sentimiento de inconformidad y marcó necesidades apremiantes de democratización, hechos que desembocarían más tarde en el cambio de las estructuras políticas porfiristas.

101) Ochoa Campos, Moisés, *op. cit.*, pp.189-190.

102) Valadés, José. "EL PORFIRISMO, HISTORIA DE UN REGIMEN". (1876-1884)." México, pp. 53-54.

Frente a tal situación, se comenzó a discutir en los parlamentos la importancia de la vida municipal.

Por citar un caso, el diputado Riva Palacio comentó en 1881 que "no se sigue el verdadero espíritu democrático de la independencia municipal. Los ayuntamientos según las doctrinas filosóficas modernas, son enteramente independientes del Estado; de tal manera que éste viene a llenar, a cubrir todas las necesidades políticas de una nación, al paso que los ayuntamientos vienen cubriendo las necesidades sociales de la población".

Por su parte, el diputado Carvajal dijo durante el mismo año que "cuando se trata de las prerrogativas del municipio, todos estamos interesados en conservar las pocas que existen. No consiste la libertad municipal en recaudar de tal o cual manera los fondos del ayuntamiento... la libertad municipal consiste real y positivamente en disponer con libertad de los fondos económicos, en gastarlos conforme a las necesidades de cada localidad y en gastarlos oportunamente cuando dichas necesidades lo exijan".

Sostiene el autor José Valadés que el anhelo de descentralización política llegó al grado de que, durante los debates mencionados, Francisco O'Reilly llegó a plantear que el estado de Jalisco se convirtiera en república independiente.¹⁰³

1.4.- EL MUNICIPIO EN EL SIGLO XX

A).- LA REVOLUCION MEXICANA Y EL DEBATE DE CONSTITUYENTE

Desde sus primeros brotes, la Revolución mexicana apareció como una lucha campesina que protestaba contra la explotación, el hambre y la miseria de los peones que trabajaban en las grandes haciendas.

Así, uno de los objetivos centrales de ese proceso democratizador, era el de devolver la tierra a los campesinos para acabar con el cacicazgo y las relaciones de dominación prevalecientes en las zonas rurales del país.

Pero el movimiento revolucionario de 1910, tenía objetivos más amplios aún: alcanzar una mayor justicia social. Se pretendía realizar un proceso de democratización de la vida nacional que abarcara, tanto el aspecto económico, como el político y el social.

103) Valadés, José. *op. cit.*, pp. 53-54.

Los caudillos revolucionarios enfocaron también sus esfuerzos a lograr la participación real de la ciudadanía en la elección de los funcionarios públicos que habrían de asumir la dirección del país. Este precepto incluía tanto la democratización de elecciones presidenciales como de gobernadores y presidentes municipales.

El problema de la falta de autonomía municipal cobró importancia en la lucha revolucionaria. Ya en 1906, el Partido Liberal Mexicano incluyó en su programa "la supresión de los jefes políticos que tan funestos han sido para la República como útiles al sistema reinante".¹⁰⁴

En el mismo sentido se manifestó Emiliano Zapata, al promulgar en 1916 la "Ley General sobre Libertades Municipales", en el estado de Morelos. Mediante 22 artículos de esa ley, se reglamentó la autonomía política, económica y administrativa de la entidad municipal, pues se consideraba como "la primera y más importante de las instituciones democráticas, toda vez que nada hay más natural y respetable que el derecho que tienen los vecinos de un centro cualquiera de población, para arreglar por sí mismos los asuntos de la vida común y para resolver lo que mejor convenga a los intereses y necesidades de la localidad".¹⁰⁵

Así, una parte fundamental de la "Ley sobre Libertades Municipales" promulgada por Zapata, fue el pleno derecho de la ciudadanía para intervenir en asuntos de administración municipal. El líder revolucionario afirmaba que "la libertad municipal resulta irrisoria, si no se concede a los vecinos la debida participación en la solución y arreglo de los principales asuntos de la localidad; pues de no ser así y de no estar vigilados y controlados los ayuntamientos, se logrará únicamente el establecimiento de un nuevo despotismo, el de los municipios y regidores identificados o manejados por los caciques de los pueblos, que vendrían a reemplazar a los antiguos jefes políticos. Por eso conviene, y para evitar abusos y negocios escandalosos y tráficos inmorales, someter a la aprobación de todos los vecinos los negocios más importantes de la existencia comunal, tales como enajenación de fincas, aprobación de sueldos, celebración de contratos sobre alumbrado, pavimentación, capacitación o conducción de aguas y demás servicios públicos".¹⁰⁶

Las medidas dispuestas por el general Zapata, pretendían hacer del municipio una entidad libre "de toda tutela gubernativa" en lo que se refiere al manejo de su hacienda, a la elección de sus funcionarios y a la participación de los vecinos en la organización de sus localidades.

104) Ochoa Campos, Moisés, op. cit., p. 341.

105) "Ley General sobre Libertades Municipales" en "EMILIANO ZAPATA, DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS PUEBLOS", Comisión Nacional Editorial del PRL, archivo de la Biblioteca del Museo Nacional de Antropología e Historia.

106) *Idem.*

Una vez consumado el triunfo de la Revolución, algunas de estas disposiciones fueron retomadas por el Congreso Constituyente al elaborar el artículo 115 constitucional que trata sobre la organización de los estados y de los municipios.

La elaboración del artículo fue objeto de una polémica entre los constituyentes. En él se establecía lo siguiente: "Los estados adoptarán para su régimen interior la forma de gobierno republicano, representativo, popular; teniendo como base de su división territorial y de su organización política, el Municipio Libre, administrado cada uno por un ayuntamiento de elección directa y sin que haya autoridades intermedias entre éste y el gobierno del estado". Pero con la finalidad de hacerlo más explícito, se incluyeron dos fracciones más, de las cuales la segunda hace referencia a la formación de la hacienda municipal, lo que suscitó el debate entre los diputados del Congreso asistentes a la sesión.

La fracción postulaba lo siguiente: "Los Municipios administrarán libremente su hacienda, recaudarán los impuestos y contribuirán a los gastos públicos del estado en la proporción y término que señala la legislatura local. Los ejecutivos podrán nombrar inspectores para el efecto de percibir la parte que corresponda al estado y para vigilar la contabilidad de cada municipio. Los conflictos hacendarios entre el municipio y los poderes de un estado los resolverá la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los términos que establezca la ley".

Surgió de inmediato una protesta por parte del diputado Heriberto Jara, representante de la corriente municipalista, quien afirmaba que "no se concibe la libertad política, cuando la libertad económica no está asegurada. Hasta ahora, al Municipio se le ha dejado una libertad muy reducida, casi insignificante. Las autoridades municipales deben ser las que estén siempre pendientes de los distintos problemas que se presenten en su jurisdicción, puesto que son las que están mayormente capacitadas para resolver acerca de la forma más eficaz de tratar esos problemas y están, por consiguiente, en mejores condiciones para distribuir su dinero y son los interesados en fomentar el desarrollo del municipio en las obras más importantes, en las obras que den mejor resultado. No demos libertad política y restrinjamos hasta lo último la libertad económica. Los municipios no podrán disponer de un sólo centavo sin tener antes el pleno consentimiento del gobierno del estado".¹⁰⁷

107) Las citas sobre las intervenciones de los diputados en la sesión del Congreso fueron tomadas de "DIARIOS DE LOS DEBATES DEL CONGRESO CONSTITUYENTE", México, 1917, Tomo II.

El diputado Rafael Martínez habló siguiendo la misma tónica: "Quiero la libertad del Municipio, es decir, que se establezca efectivamente la libertad municipal, la autonomía del ayuntamiento. El hecho de recaudar los impuestos no sólo municipales, sino del estado, faculta a éste para nombrar inspectores para nombrar vigilantes de la actuación del municipio y eso no significa otra cosa sino la intervención directa e inmediata del estado sobre el municipio. La base de la libertad económica y la libertad política está, en los términos del dictamen, subordinada a la acción de los estados y por eso me opongo a la fracción II, del artículo 115".

Después hizo uso de la palabra el diputado José Alvarez, quien pidió que se aprobase la fracción II, en los términos en que fue planteada desde un principio. Para ello, argumentó que "los Municipios tienen la obligación de sujetarse en todo a las leyes que dictan las legislaturas de los estados, porque los Municipios no son república: los Municipios están organizados por la ley fundamental municipal de cada estado".

Participó también el diputado Cayetano Andrade, para decir que "los Municipios no son entidades esencialmente independientes y autónomas que no tengan que ver nada con el estado y, por lo mismo, deben estar sujetas a él".

Más tarde intervino el diputado Medina para afirmar que "el Municipio Libre debe tener su hacienda propia, porque desde el momento en que el Municipio tenga un tutor, sea el estado o la Federación, desde ese momento el Municipio deja de subsistir".

En lo que respecta a la proposición de que la Corte Suprema de Justicia interviniera en los conflictos hacendarios entre estado y Municipio aclaró: "hemos creído que era conveniente que sólo en cuestiones hacendarias resuelva la Suprema Corte. ¿Por qué no resuelve la legislatura local o el supremo tribunal de justicia del estado?. Porque si es un Municipio el que está en lucha con el poder del estado, tal vez el municipio no podría alcanzar justicia, que es lo que nos proponemos. Por esta razón, señores diputados, hemos querido que sea la Suprema Corte de Justicia, como un alto cuerpo desinteresado, el que resuelva las cuestiones hacendarias".

La intervención de Fernando Lizardi, giró en torno al problema de si la hacienda municipal se constituye por los arbitrios que le asigne el estado o por lo que él mismo fije. "Estos problemas no debe resolverlos la constitución, porque solamente las necesidades locales, las necesidades de cada estado, vendrán a decirnos en cada momento si los Municipios deben fijar y el estado debe reservarse determinados ramos y dar otros al Municipio".

Hilario Medina habló una vez más: "No os asustéis; yo os aseguro sinceramente que no veo ningún peligro inminente en lo que se llama el absolutismo municipal, yo no veo ningún peligro en que el Municipio disfrute de su hacienda, recaudando todas las contribuciones, asignando al estado la parte que le corresponde, y si nos equivocamos ya tendremos la oportunidad de corregirlo. ¿Con qué derechos vamos a aceptar que éste sea un mal sistema?, ¿Hemos experimentado algún caso que nos sirva de antecedente? Podemos decir que en México no está establecida la teoría municipal que pueda decir cuáles son los impuestos exclusivamente municipales y cuáles no".

Así, después de varias sesiones se acordó que la fracción II, quedara en los siguientes términos: "Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los estados que, en todo caso, serán las suficientes para atender sus necesidades". Al respecto, comenta Ochoa Campos en su libro "La Reforma Municipal": "El problema quedó en pie. El constituyente consagró la libertad municipal, pero no reglamentó su ejercicio. El tiempo ha venido a decidir el camino en el sentido de hacer necesaria la expedición de los ordenamientos reglamentarios del artículo 115 constitucional".¹⁰⁸

Y si bien se realizaron modificaciones y adiciones a dicho artículo en los años de 1928, 1933, 1943, 1947, 1953, 1976 y 1977, tendientes a ampliar las facultades de los ayuntamientos en materia política, el fenómeno de centralización de la economía mexicana se recrudeció progresivamente, lo cual obstaculizó la cabal aplicación de tales disposiciones constitucionales.

B).- LAS REFORMAS Y ADICIONES AL ARTICULO 115

La existencia del Municipio corresponde a una decisión política fundamental con carácter de estipulación constitucional de inexcusable observancia, que en sus efectos uniforma u homogeniza su observación por todas las Entidades Federativas. Es una Institución política que se encuentra revestida de rigidez constitucional que implica la necesidad de satisfacer de requisitos o salvamento de obstáculos para su derogación o reforma, esto es, procedimiento del ejercicio del poder constituyente, su reforma únicamente procede mediante la observación de procedimientos extraordinarios o especiales, que en el caso nacional, obliga a la intervención de las Cámaras del Congreso de la Unión, con voto aprobatorio de la mayoría de las Legislaturas Locales. En México el principio municipal queda protegido por las siguientes características:

1.- Rigidez constitucional.

108) Ochoa Campos, Moisés, op. cit. p. 345.

2.- Intervención del Poder Constituyente Permanente.

3.- Supremacía de la Constitución.

La Supremacía de la Constitución se traduce en la existencia de juicios o precedimientos que sancionen o castiguen la inobservancia o incumplimiento de la Ley Fundamental. El texto original del artículo 115 ha sido objeto de diversas reformas o adiciones que constituyen el perfeccionamiento de la Institución Municipal.

C).- REFORMA DE 1928

"El número de representantes en las legislaturas de los Estados, será proporcional al de habitantes de cada uno, pero en todo caso no podrá ser menor de siete diputados en los Estados cuya población no llegue a cuatrocientos mil habitantes; de nueve en aquellos cuya población exceda de este número y no llegue a ochocientos mil habitantes y de once en los Estados cuya población sea superior a esta última cifra".¹⁰⁹

Esta es la primer reforma efectuada al artículo 115 y fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de agosto de 1928, y como se puede observar, en ella se disminuye el número de miembros componentes en las legislaturas locales.

Ya que el texto original de este precepto constitucional indicaba que el número menor de representantes populares sería de quince diputados propietarios.

D).- REFORMA DE 1933

"Artículo 115.- Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio libre, conforme a las bases siguientes:

I.- Cada Municipio será administrado por un Ayuntamiento de elección popular directa, y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el Gobierno del Estado.

109) "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION". México, Sra. de Gob. 20, agosto, 1928

Los presidentes municipales, regidores y síndicos de los Ayuntamientos, electos popularmente por elección directa, no podrán ser reelectos para el período inmediato. Las personas que por elección indirecta o por nombramiento o designación de alguna autoridad, desempeñen las funciones propias de esos cargos, cualquiera que sea la denominación que se les dé, no podrán ser electos para el período inmediato. Todos los funcionarios antes mencionados, cuando tengan el carácter de propietarios, no podrán ser electos para el período inmediato con el carácter de suplentes, pero los que tengan el carácter de suplentes, sí podrán ser electos para el período inmediato como propietarios a menos que hayan estado en ejercicio;

II. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y que, en todo caso, serán las suficientes para atender a las necesidades municipales.

III. Los Municipios serán investidos de personalidad jurídica para todos los efectos legales.

El Ejecutivo Federal y los Gobernadores de los Estados tendrán el mando de la fuerza pública en los Municipios donde residieren habitual o transitoriamente.

Los Gobernadores de los Estados no podrán durar en su encargo mas de cuatro años.

La elección de los Gobernadores de los Estados y de las legislaturas locales ser directa y en los términos que dispongan las leyes electorales respectivas.

Los Gobernadores de los Estados, cuyo origen sea la elección popular ordinaria o extraordinaria, en ningún caso y por ningún motivo podrán volver a ocupar ese cargo ni aún con el carácter de interinos, provisionales, substitutos o encargados del despacho.

Nunca podrán ser electos para el período inmediato:

a) El Gobernador sustituto constitucional, o el designado para concluir, aun cuando tenga distinta denominación.

b) El Gobernador interino, el provisional o el ciudadano que, bajo cualquiera denominación, supla las faltas temporales del Gobernador, siempre que desempeñe el cargo en los dos últimos años del período.

Sólo podrá ser Gobernador Constitucional de un Estado, un ciudadano mexicano por nacimiento y nativo de él, o con residencia efectiva no menor de cinco años, inmediatamente anteriores al día de la elección.

El número de representantes en las legislaturas de los Estados será proporcional al de habitantes de cada uno; pero, en todo caso, no podrá ser menor de siete diputados en los Estados cuya población no llegue a cuatrocientos mil habitantes; de nueve, en aquellos cuya población exceda de este número y no llegue a ochocientos mil habitantes, y de once, en los Estados cuya población sea superior a esta última cifra.

Los diputados a las legislaturas de los Estados no podrán ser reelectos para el período inmediato. Los diputados suplentes podrán ser electos para el período inmediato con el carácter de propietarios, siempre que no hubieren estado en ejercicio; pero los diputados propietarios no podrán ser electos para el período inmediato con el carácter de suplentes".¹¹⁰

La reforma transcrita fue publicada el 29 de abril de 1933 en el Diario Oficial de la Federación, y como se puede observar, esta reforma constitucionalista eleva a la categoría de estipulación o cláusula el principio mexicano de la NO REELECCION inmediata.

En el párrafo segundo de la fracción I se establecieron las reglas de elección de los miembros de los Ayuntamientos y se prohibió la reelección para el período inmediato de presidentes municipales, regidores y síndicos.

La parte final del párrafo segundo de la fracción III, relativa al período constitucional del Poder Ejecutivo Estatal, pasó a ser el párrafo tercer de esta fracción.

Se creó un párrafo cuarto en el que se señala que las elecciones relativas al Ejecutivo Estatal y la de los integrantes de las Legislaturas Locales serán efectuadas en forma directa.

Asimismo, se creó un párrafo quinto en el que se prohibió que los gobernadores electos en forma popular vuelvan a ocupar ese mismo cargo con el carácter de interinos, provisionales o substitutos.

Se adicionó un párrafo sexto con los incisos a y b, que señalan la imposibilidad absoluta de ocupar el cargo de Gobernador Constitucional a quien haya fungido como gobernador substituto, interino o provisional.

El párrafo final de la fracción III del texto original del artículo 115 pasó a ser el párrafo séptimo y el párrafo tercero a a ser el párrafo octavo.

110) "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION". México, Sría. de Gob. 29 de abril, 1933

Se dió nacimiento a un último párrafo en la fracción III y en él se prohibió la posible reelección de los diputados propietarios de las Legislaturas locales y se autorizó que los suplentes puedan ocupar el cargo en calidad de propietarios para el siguiente período constitucional.

E).- REFORMA DE 1943

"ARTICULO SEGUNDO.- Se reforma el párrafo tercero de la fracción III del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los términos que siguen:

"Los Gobernadores de los Estados no podrán durar en su encargo mas de seis años".¹¹¹

La reforma efectuada al párrafo tercero de la fracción III del artículo 115 elevó el período constitucional del Poder Ejecutivo Estatal de cuatro a seis años, y fue publicada el 8 de enero de 1943 en el Diario Oficial de la Federación.

Originalmente el artículo 115 comprendía las reglas concernientes a la organización de los Poderes de las Entidades Federativas, de tal manera que, las reformas efectuadas este precepto, se referían también a los poderes de los Estados, hasta la reforma de 1987, donde se separa lo relativo a Municipio de los referente a Poderes Estatales.

F).- REFORMA DE 1947

"Se declara adicionado el primer párrafo de la fracción primera del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para quedar como sigue:

"ARTICULO UNICO.- Se adiciona el párrafo primero de la fracción primera del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para quedar en los siguientes términos:

Artículo 115.- Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio libre, conforme a las bases siguientes:

111) "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION". México, Sría. de Gob. 8 de enero, 1943

I.- Cada Municipio será administrado por un Ayuntamiento de elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el Gobierno del Estado.

En las elecciones municipales participarán las mujeres, en igualdad de condición que los varones, con el derecho de votar y ser votadas". ¹¹²

La adición a la fracción I del artículo 115 reconoce y concede el voto activo y pasivo a las mujeres en las elecciones municipales. Cabe destacar que la igualdad política entre mujeres y hombres se inicia, en el caso nacional, con el reconocimiento del voto activo y pasivo de la mujer en las elecciones municipales, ya que se legitima su intervención para elegir los Ayuntamientos respectivos.

G).- REFORMA DE 1953

"ARTICULO 20.- Se reforma la fracción I del artículo 115 de la Constitución, para quedar en los términos siguientes:

Artículo 115.- Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio libre conforme a las bases siguientes:

I.- Cada Municipio será administrado por un Ayuntamiento de elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el Gobierno del Estado.

Los Presidentes Municipales, regidores y síndicos de los Ayuntamientos, electos popularmente por elección directa, no podrán ser reelectos para el período inmediato. Las personas que por elección o por nombramiento o designación de alguna autoridad, desempeñen las funciones propias de esos cargos, cualquiera que sea la denominación que se les dé, no podrán ser electas para el período inmediato. Todos los funcionarios antes mencionados cuando tengan el carácter de propietarios, no podrán ser electos para el período inmediato con el carácter de suplentes, pero los que tengan el carácter de suplentes, sí podrán ser electos para el período inmediato como propietarios, a menos que hayan estado en ejercicio". ¹¹³

112) "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION". México, Sría. de Gob. 12 de febrero, 1947

113) "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION". México, Sría. de Gob. 17 de octubre, 1953

En el año de 1953 se reforma el texto constitucional para dejar establecida la plena igualdad política de la mujer. Si bien es cierto que la reforma de ese año suprime la adición a la fracción I del artículo 115 Constitucional, publicada en el año de 1947, donde el voto activo y pasivo de la mujer estaba limitado a las elecciones municipales; la reforma al artículo 34 constitucional, publicada precisamente en 1953, reconoce y concede a la mujer la calidad de ciudadana y por ende, el derecho al voto en las elecciones municipales, estatales y federales.

La reforma de 1953, no fue, como se afirmó en su tiempo, una concesión del partido mayoritario, el PRI, fue el cumplimiento de una promesa de campaña por parte del Presidente de la República, Adolfo Ruiz Cortines; quien envió a las Cámaras del Congreso de la Unión la iniciativa de reformas al artículo 34 constitucional. Cabe señalar que no fue una resolución política nacida de un ortodoxo principio de igualdad, fue una consecuencia de la resolución de la Quinta Asamblea de la OEA en San José de Costa Rica, en la Convención Americana sobre Derechos Políticos de la Mujer, que había resuelto desde un año antes, en 1952, la igualdad política de la mujer.

Es importante hacer notar que México se vio obligado a rechazar la resolución de San José de Costa Rica, en virtud de ser contrario al propio texto del artículo 115 constitucional, que indica que sólo podrán ser aprobados Tratados o Convenios que no resulten contrarios al régimen de garantías o al texto de la Ley Suprema de nuestro país, razón por la cual surgió la necesidad de reformar la Constitución para establecer la plena igualdad política de la mujer. Curiosamente, la aprobación de la Convención Americana sobre Derechos Políticos de la Mujer, no se produce en 1952, sino hasta 1981, de tal manera que, pues si lo vemos desde el punto de vista de la técnica constitucional, se hubiera podido aprobar acto seguido de reformar lo que se oponía a la aprobación.

H).- REFORMA DE 1976

"Se adiciona el artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con las fracciones IV y V para quedar como sigue:

IV.- Los Estados y Municipios, en el ámbito de sus competencias expedirán las leyes, reglamentos y disposiciones administrativas que sean necesarias para cumplir con los fines señalados en el párrafo tercero del artículo 27 de esta Constitución en lo que se refiere a los centros urbanos y de acuerdo con la Ley Federal de la materia.

V.- Cuando dos o mas centros urbanos situados en territorios municipales de dos o mas Entidades Federativas formen o tiendan a formar una continuidad geográfica, la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios respectivos, en el ámbito de sus competencias, planearán y regularán de manera conjunta y coordinada el desarrollo de dichos centros con apego a la Ley Federal de la materia".¹¹⁴

Las adiciones a las fracciones IV y V del artículo 115 constitucional, constituyen una confirmación de la atribución del Municipio en materia de asentamientos humanos y conurbación.

La reforma de 1976 facultó a los municipios para expedir los reglamentos y disposiciones administrativas que sean necesarias para planear, ordenar y regular los asentamientos humanos en el territorio municipal de acuerdo a la Ley Federal o Estatal de la materia, lo cual origina, en su caso, el Plan Nacional de Desarrollo Urbano, el Plan Estatal de Desarrollo Urbano, los Planes Municipales de Desarrollo Urbano, los Planes de Centros de Población Municipales. Cabe señalar, que los Planes Municipales de Desarrollo Urbano atenderán al ordenamiento de los asentamientos humanos en el Territorio del Municipio.

I).- REFORMA DE 1977

"ARTICULO DECIMOQUINTO.- El artículo 115 se adiciona en la fracción III, con un último párrafo, en los siguientes términos:

"ARTICULO 115.- Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre conforme a las bases siguientes:

I y II.....

III.....

a).....

b).....

114) "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION". México, Séis de Gob. 6 de febrero, 1976

De acuerdo con la legislación que se expida en cada una de las Entidades Federativas se introducirá el sistema de diputados de minoría en la elección de las legislaturas locales y el principio de representación proporcional en la elección de los ayuntamientos de los municipios cuya población sea de 300 mil o mas habitantes".¹¹⁵

La adición al último párrafo de la fracción III del artículo 115 constitucional, faculta a las Entidades Federativas para establecer el principio de representación proporcional en la elección de ayuntamientos, propiciando el avance democrático en los municipios, ya que se garantiza en la integración de esos cuerpos colegiados, una representación plural de todos los sectores del electorado activo.

J).- REFORMA DE 1983

"ARTICULO UNICO.- Se reforma y adiciona el artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para quedar como sigue:

ARTICULO 115.- Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio libre conforme a las bases siguientes:

I.- Cada Municipio será administrado por un Ayuntamiento de elección popular directas y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el Gobierno del Estado.

Los presidentes municipales, regidores y síndicos de los Ayuntamientos, electos popularmente por elección directa, no podrán ser reelectos para el período inmediato. Las personas que por elección indirecta, o por nombramiento o designación de alguna autoridad desempeñen las funciones propias de esos cargos, cualquiera que sea la denominación que se les dé, no podrán ser electas para el período inmediato. Todos los funcionarios antes mencionados, cuando tengan el carácter de propietarios, no podrán ser electos para el período inmediato con el carácter de suplentes, pero los que tengan el carácter de suplentes si podrán ser electos para el período inmediato como propietarios a menos que hayan estado en ejercicio.

115) "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION". México, Sra., de Gob. 6 de diciembre, 1977

Las legislaturas locales, por acuerdo de las dos terceras partes de sus integrantes, podrán suspender ayuntamientos, declarar que éstos han desaparecido y suspender o revocar el mandato a alguno de sus miembros por alguna de las causas graves que la Ley local prevenga, siempre y cuando sus miembros hayan tenido oportunidad suficiente para rendir las pruebas y hacer los alegatos que a su juicio convengan.

En caso de declararse desaparecido un ayuntamiento o por renuncia o falta absoluta de la mayoría de sus miembros si conforme a la ley no procediere que entren en funciones los suplentes ni que se celebren nuevas elecciones, las legislaturas designarán entre los vecinos a los Consejos Municipales que concluirán los periodos respectivos.

Si alguno de los miembros dejare de desempeñar su cargo será substituido por un suplente, o se procederá según lo disponga la ley.

II.- Los municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley.

Los ayuntamientos poseerán facultades para expedir de acuerdo con las bases normativas que deberán establecer las legislaturas de los Estados, los bandos de policía y buen gobierno y los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones.

III.- Los municipios, con el concurso de los Estados cuando así fuere necesario y lo determinen las leyes, tendrán a su cargo los siguientes servicios públicos:

- a).- Agua potable y alcantarillado.
- b).- Alumbrado público.
- c).- Limpia.
- d).- Mercados y centrales de abasto.
- e).- Panteones.
- f).- Rastro.
- g).- Calles, parques y jardines.
- h).- Seguridad pública y tránsito.

i).- Los demás que las Legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

Los municipios de un mismo Estado, previo acuerdo entre sus ayuntamientos y con sujeción a la ley, podrán coordinarse y asociarse para la mas eficaz prestación de los servicios públicos que les corresponda.

IV.- Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a).- Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b).- Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.

c).- Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las Legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

V.- Los municipios, en los términos de las leyes federales y estatales relativas, estarán facultados para formular, aprobar y administrar la zonificación y planes de desarrollo urbano municipal; participar en la creación y administración de sus reservas territoriales; controlar y vigilar la utilización del suelo en sus jurisdicciones territoriales; intervenir en la regularización de la tenencia de la tierra urbana; otorgar licencias y permisos para construcciones; y participar en la creación y administración de zonas de reservas ecológicas. Para tal efecto y de conformidad a los fines señalados en el párrafo tercero del artículo 27 de esta Constitución, expedirán los reglamentos y disposiciones administrativas que fueren necesarios.

VI.- Cuando dos o mas centros urbanos situados en territorios municipales de dos o mas entidades federativas formen o tiendan a formar una continuidad demográfica, la Federación, las entidades federativas y los Municipios respectivos, en el ámbito de sus competencias, planearán y regularán de manera conjunta y coordinada a el desarrollo de dichos centros con apego a la ley federal de la materia.

VII.- El Ejecutivo Federal y los gobernadores de los Estados tendrán el mando de la fuerza pública en los Municipios donde residieren habitual o transitoriamente.

VIII.- Los gobernadores de los Estados no podrán durar en su encargo mas de seis años.

La elección de los gobernadores de los Estados y de las Legislaturas locales será directa y en los términos que dispongan las leyes electorales respectivas.

Los gobernadores de los Estados, cuyo origen sea la elección popular, ordinaria o extraordinaria, en ningún caso y por ningún motivo podrán volver a ocupar ese cargo ni aún con el carácter de interinos, provisionales substitutos o encargados del despacho.

Nunca podrán ser electos para el período inmediato.

a).- El gobernador substituto constitucional, o el designado para concluir el periodo en caso de falta absoluta del constitucional, aún cuando tenga distinta denominación.

b).- El gobernador interino, el provisional o el ciudadano que, bajo cualquiera denominación, supla las faltas temporales de gobernador, siempre que desempeñe el cargo los dos últimos años del período.

Solo podrá ser gobernador constitucional de un Estado un ciudadano mexicano por nacimiento y nativo de él, o con residencia efectiva no menor de cinco años inmediatamente anteriores al día de la elección.

El número de representantes en las legislaturas de los Estados será proporcional al de habitantes de cada uno; pero, en todo caso, no podrá ser menor de siete diputados en los Estados cuya población no llegue a cuatrocientos mil habitantes; de nueve, en aquellos cuya población exceda de este número y no llegue a ochocientos mil habitantes, y de once en los Estados cuya población sea superior a esta última cifra.

Los diputados a las legislaturas de los Estados no podrán ser reelectos para el periodo inmediato. Los diputados suplentes podrán ser electos para el periodo inmediato con el carácter de propietario, siempre que no hubieren estado en ejercicio, pero los diputados propietarios no podrán ser electos para el periodo inmediato con el carácter de suplentes.

De acuerdo con la legislación que se expida en cada una de las entidades federativas se introducirá el sistema de diputados de minoría en la elección de las legislaturas locales y el principio de representación proporcional en la elección de los ayuntamientos de todos los Municipios.

IX.- Las relaciones de trabajo entre los Estados y sus trabajadores, se regirán por las leyes que expidan las legislaturas de los Estados con base en lo dispuesto en el artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y sus disposiciones reglamentarias. Los Municipios observarán estas mismas reglas por lo que a sus trabajadores se refiere.

X.- La Federación y los Estados, en los términos de ley podrán convenir 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.

Los Estados estarán facultados para celebrar esos convenios con sus Municipios, a efecto de que éstos asuman la prestación de los servicios o la atención de las funciones a las que se refiere el párrafo anterior".¹¹⁶

La reforma de 1983 reestructura el artículo 115 constitucional dividiéndolo en diez fracciones, comprendiendo las atribuciones ya reconocidas y originando otras nuevas. Esta reforma al reorganizar esta cláusula constitucional, establece reglas de organización y elección de Ayuntamientos, adicionando lo relativo o suspensión o desaparición de poderes municipales, así como, la suspensión o revocación de los miembros de los Ayuntamientos.

116) "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION". México, Sría de Gob. 3 de febrero, 1983

Además, nos señala que el Municipio tiene personalidad jurídica, es sujeto de derechos y obligaciones, tiene patrimonio propio y está capacitado, conforme a las bases orgánicas que fijan las legislaturas locales, para formular bandos, reglamentos y circulares.

Por lo que respecta a los servicios públicos municipales, la reforma de 1983, tiene la virtud de constitucionalizarlos y adscribirlos al principio de rigidez constitucional y supremacía de la constitución.

Al enumerar los servicios públicos que quedan a cargo del Municipio, el propio enunciado le asigna: el agua potable y alcantarillado, alumbrado público, limpia, mercados y centrales de abasto, panteones, rastros, calles, parques y jardines, seguridad pública y tránsito.

Mantiene la posición constituyente relativa a la titularidad del mando de la fuerza pública de seguridad, indicando que ésta la ejerce el Ejecutivo Federal y los Gobernadores en los Municipios donde residan habitual o transitoriamente.

Esta reforma, también nos señala en su fracción IV inciso a) que todos los impuestos a la propiedad inmobiliaria, así como, los rendimientos de los bienes, serán percibidos en beneficio de los Municipios lo cual por ser de especial trascendencia se estudia más a fondo en el IV Capítulo del presente trabajo de investigación.

Confirma y reitera la intervención de los Municipios en materia de asentamientos humanos y de conurbación.

Introduce el sistema de diputados de minoría en las legislaturas locales, y el principio de representación proporcional en los Municipios, facultando a las Entidades Federativas para determinar la forma de integración de los Ayuntamientos.

Establece que las relaciones laborales entre los Municipios y sus trabajadores, se regirán por las leyes que expidan las legislaturas locales, conforme al título sexto de la Constitución Política y sus Leyes Reglamentarias.

Eleva a rango constitucional la celebración de convenios mediante los cuales el municipio asume la prestación de servicios públicos estatales.

K).- REFORMA DE 1987

"ARTICULO 115.-

I a VII.-

VIII.- Las leyes de los estados introducirán el principio de la representación proporcional en la elección de los ayuntamientos de todos los municipios.

Las relaciones de trabajo entre los municipios y sus trabajadores, se regirán por las leyes que expidan las legislaturas de los Estados con base en lo dispuesto en el Artículo 123 de esta Constitución, y sus disposiciones reglamentarias.

ARTICULO SEGUNDO.- Se derogan las fracciones IX y X del Artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos".¹¹⁷

La reforma de 1987 reestructura al Artículo 115 constitucional, con la finalidad de separar de su texto lo relativo a poderes estatales, reagrupando sus fracciones en ocho y derogando las fracciones IX y X las cuales fueron trasladadas en su contenido, como las fracciones V y VI del artículo 116.

Las ocho fracciones del artículo 115, en su calidad de cláusula de sistema federal o estipulación constitucional originaron la adecuación de las constituciones locales en cumplimiento del contenido de cada una de ellas.

Es importante señalar que a partir de las reformas hechas al artículo 115 las facultades de los Municipios se ampliaron tanto en materia administrativa como en aspectos jurídicos, económicos y sociales.

El texto actual del Artículo 115 constitucional, reitera que la base de la organización política y demarcación territorial de las Entidades Federativas lo es el "Municipio Libre", disposición que nació del decreto expedido por Carranza el 25 de diciembre de 1914, mediante el cual se reformó el artículo 109 de la Constitución de 1857.

Cabe señalar que las Legislaturas locales están facultadas para determinar el número de municipios, su extensión territorial, así como, las condiciones económicas que deben de reunir y la población que debe estar asentada para decretar, en su caso, la creación, supresión o modificación de la superficie territorial de los Municipios.

El ideal de un Municipio libre como base fundamental de la vida democrática del país, empezó a ser real desde el momento en que se anula la existencia del jefe político y se establece en el texto constitucional que el Municipio administrado por un Ayuntamiento electo en forma popular por voto directo y personal. Esta determinación constituyente resulta absolutamente congruente con los postulados rectores de la organización nacional.

117) "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION". México, Sría. de Gob. 17 de marzo, 1987

Aunque la cláusula del sistema federal no expresa un número determinado de miembros en la integración de los Ayuntamientos, éstos se integran con presidentes municipales, regidores y síndicos que se encuentran sujetos al principio mexicano de la No Reelección.

La facultad de suspender o desaparecer a los ayuntamientos así como la suspensión o revocación de sus miembros, corresponde única y exclusivamente a las legislaturas locales, las cuales solo podrán ejercerla por alguna de las causas graves señaladas en las Constituciones Estaduales, y en las leyes que en ejercicio de la función legislativa dicta el congreso estadual tales como, la Ley Orgánica Municipal y la Ley de Responsabilidades de los servidores Públicos Municipales.

Estos ordenamientos establecen como causales, la ejecución de planes y programas distintos a los aprobados, la usurpación de atribuciones, la aplicación indebida de recursos municipales, la violación reiterada de garantías individuales y el ataque a las instituciones públicas.

Las causas de suspensión o desaparición de los ayuntamientos, así como la suspensión o revocación de sus miembros, solamente pueden ser sancionados por la legislatura local, exigiéndose las dos terceras partes de los miembros de ésta para aprobar la medida propuesta, previa garantía de audiencia donde el inculpado tenga todas las facilidades para aportar las pruebas que estime convenientes.

El Municipio cuenta con personalidad jurídica y es capaz, por lo tanto, de derechos y obligaciones: motivo por el cual está facultado, conforme a las bases orgánicas de la legislatura local, para formular bandos municipales, reglamentos, circulares y disposiciones administrativas necesarias para el cumplimiento de sus fines, como lo es, la prestación de servicios públicos municipales.

Los servicios públicos municipales están encaminados a mejorar los niveles y condiciones de vida de la población de los municipios, y los podemos clasificar en servicios públicos no recuperables y servicios públicos recuperables.

Entre los servicios públicos municipales no recuperables podemos mencionar al alumbrado público, limpia, bacheo y ornato.

Los servicios públicos municipales recuperables son aquellos que producen un incremento en la hacienda pública municipal, porque su utilización origina el cobro de derechos fiscales, como es el suministro de agua potable, la construcción de rastros, panteones y mercados.

El Municipio para el cumplimiento de sus fines requiere de ingresos propios, razón por la cual el constituyente del sistema, en su modalidad de permanente o derivado, decidió plasmar en el artículo 115 constitucional, que el Municipio perciba ingresos por la prestación de servicios públicos y que su hacienda se integre con los rendimientos derivados del patrimonio municipal, así como de los impuestos y otros ingresos que legalmente le son adjudicados.

Cabe señalar que el Municipio se encuentra sujeto a los ordenamientos legales que en materia fiscal dicta el poder legislativo Estatal, de conformidad con las atribuciones que el constituyente ha decidido plasmar en la cláusula de sistema federal, cuyo contenido plantea y justifica las percepciones que en calidad de impuestos, derechos, aportaciones de mejoras, productos, aprovechamientos, ingresos municipales en gravámenes y fondos repartibles e ingresos derivados de financiamientos, percibe el Municipio para satisfacer en forma eficaz las demandas y necesidades de la población, elevando su nivel de vida.

La Ley de Ingresos Municipales del Estado de México contempla la percepción de participaciones federales y empréstitos, los cuales quedan sujetos a la aplicación de la Ley de Coordinación Fiscal Federal y a la Ley de Coordinación Fiscal Estatal.

La Ley de Coordinación Fiscal Federal establece que el Fondo de Fomento Municipal se integrará con un porcentaje determinado de las recaudaciones de los impuestos federales.

Las Leyes Estatales de Coordinación Fiscal del Estado de México preveen que la distribución le corresponde a los Municipios atendiendo a la satisfacción de tres reglas: densidad demográfica, monto de la recaudación federal e incorporación a planes y programas de desarrollo.

La Ley del de Coordinación Fiscal Federal establece que solamente se podrán celebrar empréstitos, cuando éste endeudamiento se destine a objetivos que rebunden en el incremento de la hacienda municipal.

En materia de asentamientos humanos, los municipios se apegarán a las disposiciones constitucionales, para que dentro del marco de las leyes federales y estatales, puedan formular sus planes y programas de desarrollo urbano, que tenderán a mejorar las condiciones de vida de los habitantes.

Los Municipios en el ámbito de sus competencias, podrán formular, aprobar y administrar su zonificación, crear sus reservas territoriales, controlar, vigilar y utilizar el suelo del territorio municipal, intervenir en la regulación de la tenencia de la tierra urbana, otorgar permisos y licencias de construcción y participar en la delimitación y administración de zonas de reserva ecológica.

Dentro del territorio municipal existen cuatro categorías de asentamientos humanos o centros poblacionales, que por su importancia, grado de concentración demográfica y servicios públicos, corresponden a ciudades, villas, pueblos y rancherías.

En cuanto al mando de la fuerza pública en los Municipios ésta corresponde al Ejecutivo Federal y a los Ejecutivos Estadales, donde residen habitual o transitoriamente, por razones de seguridad personal.

Por disposición constitucional, los Municipios se encuentran adscritos al principio de representación proporcional en la elección de Ayuntamientos, lo que origina una auténtica representatividad de las distintas fuerzas políticas en la integración de estos cuerpos colegiados.

Por lo que respecta a las relaciones laborales entre los Municipios y sus trabajadores, éstas se regirán por las leyes que expidan las Legislaturas Estadales de cada Entidad Federativa, de conformidad en lo dispuesto por el artículo 123 constitucional cuyo contenido establece las garantías mas importantes para los trabajadores mexicanos. Tales garantías tienen categoría constitucional para evitar que puedan ser violadas a través de leyes ordinarias o medidas administrativas.

Sin embargo, es importante señalar que la institución protectora del Municipio se olvidó de revestir de inmunidad constitucional a los miembros de los ayuntamientos, ya que éstos no se encuentran comprendidos en la relación de servidores públicos protegidos de inmunidad constitucional.

Lo ideal sería que los miembros de los ayuntamientos quedaran beneficiados de inmunidad constitucional, ya que los servidores públicos protegidos de fuero constitucional pueden ser objeto de juicio político cuando sus conductas, actos y omisiones produzcan perjuicio a los intereses públicos fundamentales del Estado.

1.5.- CRONOLOGIA DE LOS CAMBIOS AL ARTICULO 115 CONSTITUCIONAL

A continuación, en un cuadro presentamos de manera sintética los cambios que el artículo 115 constitucional ha tenido desde 1917 a 1996; es decir, se analiza el artículo 115 en un lapso de 68 años y, como se detalla, las reformas que el mismo sufrió son un total de nueve; número de modificaciones que colocan al artículo 115, en relación a los demás artículos de la Carta Magna, en el sexto lugar en cuanto a número de modificaciones

CRONOLOGIA DE LAS MODIFICACIONES AL ARTICULO 115 CONSTITUCIONAL 1917-1998

FECHA DE PUBLICACION DE LA REFORMA EN EL D.O.F.	SEXENIO CORRESPONDIENTE A:	SINTESIS DE LA REFORMA
20/AGOSTO/1928	PLUTARCO ELIAS CALLES	<p>INICIATIVA PRESENTADA POR EL GENERAL OBREGON CUYA ESENCIA RADICO EN AUTORIZAR A LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA REDUCIR EL NUMERO DE REPRESENTANTES EN LAS LEGISLATURAS CUANDO ESTIMARE CONVENIENTE AL INTERES PUBLICO</p>
29/ABRIL/1933	ABELARDO LUJAN RODRIGUEZ	<p>INICIATIVA QUE CORRIO A CARGO DEL COMITE EJECUTIVO NACIONAL DEL PARTIDO REVOLUCIONARIO A TRAVES DE SU PRESIDENTE MANUEL PEREZ TREVINO QUIEN PROPUSO CONSAGRAR EL PRINCIPIO DE LA NO REELECCION DE UNA MANERA RIGIDA, TANTO PARA EL EJECUTIVO DE LA UNION, ASI COMO PARA LOS EJECUTIVOS LOCALES Y, EN FORMA RESTRINGIDA, POR LO QUE SE REFIERE A LOS PRESIDENTES MUNICIPALES, REGIDORES Y SINDICOS DE LOS AYUNTAMIENTOS.</p>
8/ENERO DE 1943	MANUEL AVILA CAMACHO	<p>SE AMPLIO EL PERIODO CONSTITUCIONAL DE LOS EJECUTIVOS LOCALES Y ASI QUEDO REFLEJADO EN EL PARRAFO TERCERO DE LA FRACCION III AL DISPONER: "LOS GOBERNADORES DE LOS ESTADOS NO PUEDEN DURAR EN SU ENCARGO MAS DE SEIS AÑOS"</p>

12/FEBRERO/1947	MIGUEL ALEMAN VALDEZ	SE OTORGA POR VEZ PRIMERA EL DERECHO A LA MUJER DE PARTICIPAR EN ASUNTO POLITICOS AUNQUE SOLO FUERA A NIVEL MUNICIPAL
17/OCTUBRE/1953	ADOLFO RUIZ COR- TINEZ	SE SUPRIME POR RAZON DE TECNICA JURIDICA, EL PARRAFO QUE DE MANERA EXPRESA CONCEDIA EL YA SENALADO DERECHO A LAS MUJERES; DICHA PRERROGATIVA SE LES HIZO EXTENSIVA A NIVEL FEDERAL EN EL ARTICULO 34 DE LA CONSTITUCION VIGENTE EN ESE MOMENTO
6/FEBRERO /1976	LUIS ECHEVE- RRIA AL- VAREZ	SE ADECUO ESTE ARTICULO CON LO ESTABLECIDO EN EL PARRAFO TERCERO DEL ARTICULO 27 DE LA CONSTITUCION SOBRE LO DE ASENTAMIENTOS Y DESARROLLO URBANO
6/NOVIEMBRE/1977	JOSE LOPEZ PORTILLO	INCERTA EN EL CONTEXTO DE LA REFORMA POLITICA, CUYA FINALIDAD FUE LA DE INTRODUCIR EL SISTEMA DE DIPUTADOS DE MINORIA EN LA ELECCION DE LAS LEGISLATURAS LOCALES Y EL PRINCIPIO DE REPRESENTACION PROPORCIONAL EN LA ELECCION DE AYUNTAMIENTOS DE LOS MUNICIPIOS CUYA POBLACION FUESE DE 300,000 O MAS HABITANTES.

3/FEBRERO/1983	MIGUEL DE LA MADRID HURTADO	PENULTIMA REFORMA QUE EN EL CONTEXTO DE LA LLAMADA REFORMA MUNICIPAL VINO A COMPLETAR LOS RUBROS, TANTO ECONOMICOS, POLICO Y ADMINISTRATIVO DEL MUNICIPIO, ATRIBUYEN-DOLE LAS CONTRIBUCIONES SOBRE LA PROPIEDAD INMOBILIARIA COMO EXCLUSIVA DEL MUNICIPIO, EN TODOS SUS ASPECTOS
17/MARZO/1987	MIGUEL DE LA MADRID HURTADO	EN LA CUAL SE DEPURAN LOS LINEAMIENTOS ESTRICTAMENTE MUNICIPALES, DE OTRAS CUESTIONES DEL DERECHO LOCAL GENERAL; AL DEROGARSE LOS LINEAMIENTOS EN RELACION A LA FORMA DE ELECCION DE LOS EJECUTIVOS Y DE LAS LEGISLATURAS LOCALES QUE SE CONTENIAN EN LA FRACCION VIII; Y LO RELATIVO A LAS RELACIONES DE TRABAJO ENTRE LOS ESTADOS Y SUS TRABAJADORES, ASI COMO LOS CONVENIOS ENTRE LA FEDERACION Y ESTADOS PARA LA EJECUCION Y OPERACION DE OBRAS Y PRESTACION DE SERVICIOS PUBLICOS CONTENIDO EN LAS FRACCIONES IX Y X PARA INCORPORARLOS AL NUEVO ARTICULO 116 CONSTITUCIONAL

FUENTE: Se ha elaborado teniendo como referencia los libros de Andrade Sánchez, Eduardo, Et. Alí, "La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (comentada)", Ed. Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal y el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 1985 y Gutiérrez S., Sergio Elías, Rives S., Roberto, "La Constitución Mexicana en el Siglo XX", Ed. Líneas del Mar, S.A. de C.V., México, 1994

1.6.- CONSIDERACIONES GENERALES

Después del estudio que hemos realizado, podemos concluir lo siguiente:

1.- El Municipio constituye una comunidad de personas preferentemente de familias, situadas en un mismo territorio para la satisfacción de las necesidades originadas por las relaciones de vecindad y cuenta con tres elementos que son : Población, Territorio y Gobierno.

2.- El Municipio es un nivel de gobierno, es la piedra angular del nuevo Federalismo que surge como reclamo social de nuestra Revolución Mexicana.

3.- El Municipio es una forma de organización política y administrativa mediante la cual un núcleo social está en posibilidad de autogobernarse, pero antes que la Ley denomine Municipio a un conglomerado social, es la ley la que le da tal carácter y la que le señala sus requisitos, así como su forma de ser, por tal razón nuestra Constitución establece el Municipio Libre como unidad primera de Gobierno para hacerlo democrático lo debe dotar de autogobierno.

4.- El Municipio, tal como lo concibe el nuevo artículo 115 Constitucional, consiste en una comunidad social que posee territorio, personalidad jurídica y capacidad política y administrativa, que le permiten asumir la conducción de su desarrollo; es decir, no sólo se concibe al Municipio como un eficaz prestador de servicios públicos, sino también como un firme promotor de su propio desarrollo integral, pero con facultades relativas de autonomía política, social y jurídica.

5.- La limitación financiera de los municipios es la causa inmediata de la situación socioeconómica y la imposibilidad de realizar buena parte de los objetivos de la organización federalista.

6.- La situación financiera de los Municipios en términos políticos contribuye al original deterioro relativo en relación a los Poderes de la Organización Municipal. La tendencia a la centralización de los recursos en el nivel Federal significa necesariamente la pérdida por parte de las fuerzas sociales locales, de la posibilidad de incidir en las decisiones que las afectan en el uso de los recursos públicos. Los Municipios dejan de ser por ello una instancia real de decisión de las políticas que determinan los cambios o transformaciones importantes. En suma, el Municipio no cumple el papel que, dentro del juego de fuerzas políticas a nivel regional, podría jugar en la dinámica entre el centro y las regiones, especialmente en la emergencia de los intereses de los grupos sociales regionales y locales.

7.- El texto actual del artículo 115 Constitucional establece un conjunto de estipulaciones que reconocen al Municipio como la base de la división territorial de las Entidades Federativas. Sin embargo, el constituyente del sistema se olvidó de señalar en su contenido, la posibilidad legal de los Ayuntamientos de declarar ocupada la propiedad privada por razones de utilidad pública, pues, desde mi punto de vista, es importante que sea plasmada en nuestra Ley Fundamental, la facultad de los Municipios de intervenir en el dictado de medidas expropiatorias, cuya aplicación se destine a iniciar su auténtico desarrollo municipal.

8. También estimo conveniente que sea suprimido del texto constitucional la terminología de desaparición de Ayuntamientos, pues dicho concepto implica la anulación de la Institución Municipal, la cual no puede desaparecer, porque el Municipio es la base de la organización política nacional, lo que si puede suceder, es que el Ayuntamiento sea suspendido cuando se perjudiquen los intereses públicos fundamentales del Estado.

9.- El Municipio, al recaudar sus propio ingresos deberá satisfacer las necesidades de su comunidad, a través de un estricto control de los contribuyentes municipales y del oportuno cobro de sus obligaciones fiscales, con la finalidad de corregir aquellos casos de evasión o elusión fiscal. Además, deberá evitar en forma pacífica y respetuosa, que no le sean escatimados los medios indispensables para cumplir con la función a su cargo.

10.- Las autoridades municipales no recibirán un culto público personal, ni formarán una clase social apartada y privilegiada, porque serán tan solo sobrios servidores públicos, dedicados a cumplir con su misión, bien remunerados para que tengan lo suficiente para una existencia plena, y con este motivo siempre dispuestos a cumplir con su deber.

11.- Los Municipios de común acuerdo y de forma autónoma, podrán resolver entre sí, sus mútuos problemas, tomando en consideración las propuestas que las autoridades federales y estatales brinden al respecto, pero sin someterse en ningún caso a imposiciones que vulneren o lesionen sus facultades y competencias constitucionales.

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

CAPITULO II

LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

2.1.- LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

La Potestad Tributaria del Estado es el Poder Jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. El Poder Tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los Tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la Ley Tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la Ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la Ley Impositiva; y, finalmente, a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo.

Observamos, entonces, que la Potestad Tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes.

Visto lo anterior es de razonarse que el órgano legislativo, a través de la cámara de diputados, es quien verdaderamente ostenta la Potestad Tributaria, regulado por nuestra Constitución en su artículo 74 Frac. IV. párrafo 1o.¹ el cual a la letra dice:

"ARTICULO 74.- Son facultades exclusivas de la cámara de diputados:

.....IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de egresos de la Federación, discutiendo las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior". De lo anterior se desprende que los responsables de las leyes tributarias que nos regulan, son los ciudadanos que nos representan en la Cámara de diputados, cumpliendo los requisitos que el artículo 55 de nuestra Carta Magna establece. Al respecto quiero señalar que es necesario que a nuestros representantes legislativos, se les establezca como requisito adicional, una cultura constitucional mínima, para poder desempeñar dichos cargos. Lo cual dará como consecuencia que puedan tener un conocimiento mas profundo en los procedimientos y en la sustancia o materia de las leyes que se discuten y aprueban; no es posible que nuestro aparato legislativo

1) reformado en el Diario Oficial de la Federación del 25/nov/93

este compuesto por ciudadanos no aptos intelectualmente para desempeñar tan importante cargo. Pues por ejemplo, de 227 modificaciones que la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha tenido de 1978 a 1996, sólo una, la Publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de Abril de 1986 ha emanado de la Cámara de Diputados y el resto han sido iniciativas del Ejecutivo Federal, lo cual es larmante ya que el poder Legislativo, a través de la Cámara de Diputados es el que ostenta verdaderamente el Poder Tributario en nuestro Sistema Jurídico Mexicano.

A).- PODER O SOBERANIA FINANCIERA Y PODER O SOBERANIA TRIBUTARIA

Ha dicho Sáinz de Bujanda que el poder o soberanía financiera es expresión de la soberanía política, concebida como atributo del Estado y que tiene dos facetas: la que se refiere a los ingresos y la que se refiere a los gastos. El poder financiero se refiere al conjunto de la actividad financiera del Estado: ingresos y egresos. En cambio, el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos.²

B).- CARACTER, FORMA Y MOMENTO DE MANIFESTACION DEL PODER TRIBUTARIO

Recibe el nombre del Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.

Valdés Villarreal escribe que "con la soberanía, la potestad (Poder Tributario) comparte de cierto modo las características de poder supremo, en lo económico inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de los negocios privados; y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la Ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los Poderes de la Unión y de funciones o competencia de la autoridad".³

El Poder Tributario tiene un carácter consubstancial al Estado, pues por su naturaleza misma el Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida. El Estado debe impartir la justicia, resolviendo las controversias que de otra manera tendrán que ser resueltas por los particulares mediante el uso de la fuerza. El Estado tiene que realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares, por sí mismos, no podrán prestar. El Estado, por último y a modo de resúmen, es el gestor del bien común temporal.

2) Sáinz de Bujanda, Fernando. "NOTAS DE DERECHO FINANCIERO", Tomo I, Volúmen 2, Ed. Universidad Madrid, 1967, pp. 1-3

3) Valdés Villarreal, Miguel. "PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE REGULAN LAS CONTRIBUCIONES. EN ESTUDIOS DE DERECHO PÚBLICO CONTEMPORÁNEO", Ed. UNAM/FCC, México, 1972, p. 331

Para realizar todas esas actividades, el Estado tiene necesidad de obtener recursos, que deben encontrar su fuente, en la gran mayoría de los casos y en su máximo volumen, en los cuales se reconoce que, primariamente corresponde a los particulares el desarrollo de la vida económica, que deja su iniciativa, más o menos tutelada por el Estado, la tarea de desarrollar las actividades económicas. Pero aún en los Estados organizados sobre la base de que la actividad económica fundamental, y en los cuales los bienes de producción son propiedad del Estado, atribuye al Estado, la facultad de imponer a los particulares la obligación de contribuir para la realización de los gastos públicos.

Así pues, en todos los Estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el Estado ha ejercitado su Poder Tributario, es decir, ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza. Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos. Tributos e impuestos son palabras que denotan por sí mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, muchas veces ejercida, en épocas pasadas, en forma mas democrática, que está mas a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente "contribuyen" para que el Estado pueda realizar sus atribuciones.

El Poder Tributario no es ejercido por el Estado en el que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido señalados por el Estado como generadores de los créditos fiscales. En ese momento, el Estado actúa en una forma análoga a la que observa cualquier acreedor particular, y el ejercicio de su actividad de recaudación se encuentra sometido a leyes aplicables de manera tal que cualquier separación de su conducta respecto a aquéllas que ha sido establecida por la ley produce como consecuencia que el particular pueda atacar o impugnar la actuación del Estado.

Por el contrario, el momento en que se presenta el ejercicio del Poder Tributario es aquel en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

En los Estados modernos, que rigen su vida por sus Constituciones y conforme al sistema de la división de los Poderes, el Poder Tributario es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones. En

el caso concreto de nuestro país, el Fiscal se ejerce por el Poder Legislativo, cuando expide las leyes reglamentarias de cada contribución y cuando cada año señala en virtud de la Ley de Ingresos, cuáles de esas contribuciones van a estar en vigor en cada año fiscal, según los artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En cambio, corresponde al Poder Ejecutivo, en su carácter de Administración Fiscal, el determinar o el comprobar cuando se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuenta de pagos o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley.

C).- PODER TRIBUTARIO ORIGINADO Y DELEGADO. DIFERENCIAS CON LA COMPETENCIA TRIBUTARIA

El Poder Tributario, llamado también Poder Fiscal, Potestad Tributaria (Berliri), o Poder de Imposición (Ingreso y Blumenstein), es la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones. Según Giuliani Fonrouge significa "la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bien que se hallan en jurisdicción".⁴

Sáinz de Bujanda y otros autores españoles hacen mas distinciones. Llaman Poder o Soberanía Financiera (obviamente mas amplio que el Poder Tributario) a la expresión de la soberanía política, concebida con atributo del Estado, por virtud de la cual puede allegarse ingresos y también puede realizar egresos o gastos, es decir, se refiere al conjunto de la actividad financiera; ingresos y gastos. Para ellos, Potestad Financiera es algo atribuido a la Administración por el ordenamiento jurídico que la coloca en una situación de prerrogativa respecto de los particulares. El Poder Financiero es teóricamente ilimitado y anterior a la Ley, mientras que las potestades vienen limitadas y circunscritas precisamente por la Ley, que es la que las concede a la Administración.⁵

El Poder Tributario puede ser originario o delegado. Es originario cuando nace originariamente de la Constitución, y por tanto no se recibe de ninguna otra entidad. Tal es el caso de la Federación y de los Estados en la República Mexicana: ambos tipos de entidades tienen Poder Tributario originario.

El Poder Tributario es delegado, en cambio, cuando la entidad política lo poseé porque le ha sido transmitido, a su vez por otra entidad que tiene poder originario.

4) Fonrouge, Giuliani. Citado por de la Garza, Sergio Francisco, "DERECHO FINANCIERO MEXICANO", Ed. Porrúa, México 1990, No. 153. En México Miguel Valdés Villaverde usa también el vocablo potestad. V. Principios Constitucionales, en "ESTUDIOS DE DERECHO PUBLICO CONTEMPORÁNEO", México, p. 332

5) Sáinz de Bujanda, Fernando, op. cit., pp. 1-3

A su vez, debe distinguirse la competencia tributaria, que consiste en el poder recaudar para el tributo cuando se ha producido un hecho generador. El titular de la competencia tributaria, es el acreedor de la prestación tributaria. Puede suceder, y es el caso mas general, que coincidan las titularidades del Poder Tributario y de la competencia tributaria en una misma entidad. Por ejemplo, el Gobierno Federal es titular del Poder Tributario para gravar las rentas de las sociedades mercantiles y de las personas físicas, y a su vez es titular de la competencia tributaria, pudiendo cobrar dichos impuestos. Pero también el titular de la competencia tributaria puede ser una entidad (como es el Municipio) y el titular del Poder Tributario sobre el mismo tributo otra entidad, ésto es, el Estado donde se localiza el Municipio.

El Poder Tributario comprende no solo los impuestos sino también los derechos y las contribuciones especiales.

Flores Zavala dá el nombre de Soberanía Tributaria Plena al poder que ejercen la Federación y los Estados y el nombre de Soberanía Tributaria Subordinada a la facultad de recaudación de tributos que realizan los municipios. Creemos que no puede hablarse de soberanía en este último caso.⁶

D).-LOS SISTEMAS DE DISTRIBUCION DEL PODER TRIBUTARIO EN LOS ESTADOS FEDERALES

El principio federal consiste en que "los gobiernos central y estatales sean independientes uno de otro, dentro de su esfera, y no esten subordinados al otro, aunque actúen coordinados entre sí" o es "el método de distribución de poderes, según el cual los gobiernos integrantes, dentro de sus respectivas esferas, funcionan coordinados e independientes".⁷

La idea del Federalismo como división de poderes ha ido cediendo el paso, en los últimos años, a la idea del "federalismo cooperativo" que según Bhargava es aquel en el cual "las dos capas de gobierno, no tienen completamente funciones exclusivas y los gobiernos provisionales, en particular, no gozan de completa autonomía dentro de la esfera de actividades que tienen asignada", o sea, dicho de otra manera, que "el gobierno central y el de las provincias cooperan para proveer al pueblo de un buen gobierno". Una formulación similar, dice Atchabahian, de lo que se entiende por federalismo cooperativo, se ofrece en el informe publicado

6) Flores Zavala, Ernesto. "FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS", Volúmen I. EA. Porrúa, México, 1959, p. 45
7) Atchabahian, Adolfo. "FEDERALISMO Y TRIBUTACION", y Wheare, K.C., Federal Government, Oxford University Press, 4ta. Edición, N.Y., 1964 p.s. 10/14, en RTFF, 5ta. No. Extraordinario México, 1971, p. 138

A su vez, debe distinguirse la competencia tributaria, que consiste en el poder recaudar para el tributo cuando se ha producido un hecho generador. El titular de la competencia tributaria, es el acreedor de la prestación tributaria. Puede suceder, y es el caso mas general, que coincidan las titularidades del Poder Tributario y de la competencia tributaria en una misma entidad. Por ejemplo, el Gobierno Federal es titular del Poder Tributario para gravar las rentas de las sociedades mercantiles y de las personas físicas, y a su vez es titular de la competencia tributaria, pudiendo cobrar dichos impuestos. Pero también el titular de la competencia tributaria puede ser una entidad (como es el Municipio) y el titular del Poder Tributario sobre el mismo tributo otra entidad, éste es, el Estado donde se localiza el Municipio.

El Poder Tributario comprende no solo los impuestos sino también los derechos y las contribuciones especiales.

Flores Zavala dá el nombre de Soberanía Tributaria Plena al poder que ejercen la Federación y los Estados y el nombre de Soberanía Tributaria Subordinada a la facultad de recaudación de tributos que realizan los municipios. Creemos que no puede hablarse de soberanía en este último caso.⁶

D).-LOS SISTEMAS DE DISTRIBUCION DEL PODER TRIBUTARIO EN LOS ESTADOS FEDERALES

El principio federal consiste en que "los gobiernos central y estatales sean independientes uno de otro, dentro de su esfera, y no esten subordinados al otro, aunque actúen coordinados entre sí" o es "el método de distribución de poderes, según el cual los gobiernos integrantes, dentro de sus respectivas esferas, funcionan coordinados e independientes".⁷

La idea del Federalismo como división de poderes ha ido cediendo el paso, en los últimos años, a la idea del "federalismo cooperativo" que según Bhargava es aquel en el cual "las dos capas de gobierno, no tienen completamente funciones exclusivas y los gobiernos provisionales, en particular, no gozan de completa autonomía dentro de la esfera de actividades que tienen asignada", o sea, dicho de otra manera, que "el gobierno central y el de las provincias cooperan para proveer al pueblo de un buen gobierno". Una formulación similar, dice Atchabahian, de lo que se entiende por federalismo cooperativo, se ofrece en el informe publicado

6) Flores Zavala, Ernesto. "FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS", Volumen I, Ed. Porrúa, México, 1959, p. 45

7) Atchabahian, Adolfo. "FEDERALISMO Y TRIBUTACION", y Wheare, K.C., Federal Government, Oxford University Press, 4ta. Edición, N.Y., 1964 p.s. 10/14, en RTFF, Sto. No. Extraordinario México, 1971, p. 138

en 1955 por la Commission on Intergovernmental Relations, de los Estados Unidos.⁸ Tripathy, citado por Atchabahian, expresa que el "federalismo cooperativo" 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 de poderes, con el objeto de maximizar la efectividad de la política fiscal".

En un Estado Federal coexisten Poderes Tributarios del Gobierno Central (o Federal) y de los gobiernos de las entidades (estados o provincias). A su vez, esos poderes pueden ser igualmente supremos, sin limitaciones o con limitaciones para los Estados miembros (como en el caso de México) o bien los poderes locales pueden estar subordinados al poder central.

La Constitución de los Estados Unidos de América (Sección VIII, 1er. párrafo) establece que el Congreso estará facultado para imponer y recibir contribuciones, derechos, impuestos o sisas con el fin de pagar las deudas y proveer a la defensa común y al bienestar general de los Estados Unidos. Sólo los impuestos a las importaciones y a las exportaciones son exclusivos del Gobierno Federal.

En México, el Gobierno Federal tiene facultades ilimitadas y concurrentes (Art. 73, VII) y además, facultades exclusivas en ciertas materias imponibles (Art. 73, fracción XXIX de la Constitución); los Estados tienen facultades concurrentes (Art. 40) y limitaciones positivas sobre ciertas materias (Art. 117, III, IV, V, VI, Y VII, y 118). En el primer supuesto, se producen mutuas limitaciones, que pueden disponerse en el siguiente modo, según lo expresa Atchabahian⁹, siguiendo a Hensel:

1.- Distribución de las materias imponibles, con derecho de su completo y exclusivo empleo para las respectivas autoridades, ya sea que se haga mediante:

a) La enumeración de dichas materias imponibles, referidas a ambos gobiernos.

8) Citados por Atchabahian, en op. cit., en nota 4, p. 150. Este federalismo cooperativo es también proclamado por Sing y Tripathy.

9) Atchabahian, Adolfo, "FEDERALISMO Y TRIBUTACION", en RTFF, Sto. número Extraordinario, México, 1971, p. 145

En Argentina, la Constitución, según ha sido interpretada por la Corte Suprema de Justicia, prevé un ordenamiento cuyas notas distintivas consisten en que el Gobierno Central tiene algunas facultades tributarias que son de su exclusividad (impuesto de aduana) los impuestos directos sólo pueden fijarlos con carácter temporal en situaciones de emergencia, pues al respecto la potestad originaria es de las provincias, mientras que en punto a imposición indirecta hay concurrencia de facultades entre ambos niveles de gobierno; ello surge fundamentalmente por imperio de los Art. 4, 17 y 67, inciso 2) con la Constitución Federal.¹⁰

b) La enumeración para uno de éstos, el central o los provinciales entendiéndose que los restantes son dejados al otro.

c) La atribución a un poder, el federal, de algunas facultades exclusivas (en el caso de México las contenidas expresamente en el Art. 73, fracción XXIX y las que resultan de las limitaciones a los Estados contenidas en el Art. 117) y en el resto de las materias imponibles coinciden tanto el Poder Tributario Federal como los poderes tributarios de las entidades federativas.

2. Distribución del producido de las recaudaciones; de tal modo que uno de los gobiernos tienen el completo control respecto de las materias imponibles, es decir, cuales han de ser tomadas para aplicar que los dos gobiernos participan de las recaudaciones y ello:

a) Según un determinado sistema de cuotas, que contemple el reparto del producido total de los impuestos, o bien;

b) Uno de los gobiernos recibe un monto definido y el otro la cantidad restante que resultara (en este caso cada posición podrá ocuparla cualquiera de los dos gobiernos).

Seligman, quien en sus *Essays in Taxation* y en publicaciones posteriores se ha ocupado del Federalismo Tributario, se muestra partidario de la integración fiscal, la cual supone cierta dosis de unidad en la multiplicidad financiera, y al efecto propone métodos para lograr esa coordinación entre los regímenes tributarios en el Estado Federal: el reordenamiento de las funciones gubernativas, la concesión de créditos por impuestos iguales o similares, la distribución de recaudaciones y los impuestos suplementarios o adicionales aplicados por las provincias sobre gravámenes establecidos por el Gobierno Central. A su vez propone cinco principios que él recomienda seguir, la eficiencia, la adecuación o adaptabilidad, la suficiencia, la simplicidad y la flexibilidad o elasticidad.

10) Atchabahian, Adolfo, op. cit., p. 153

Atchabahian resume: "la fórmula que ofrece Seligman para el problema, y tendiendo a consultar la aplicación simultánea de esos principios en un conveniente régimen de integración fiscal, es dejar al Gobierno Central la determinación y administración de los que entonces consideraba principales tributos -se refiere a los que gravan la renta de las personas, de las sociedades de capital y las herencias- y los gobiernos provinciales basarse en esa determinación para participar con el primero de las recaudaciones consiguientes".¹¹

Hemos visto, pues, los dos sistemas que pueden adoptarse en los Estados Federales para resolver el problema de la existencia de poderes fiscales tanto en el Gobierno Federal como en los Estados miembros de la Federación.

E).- PERSPECTIVA HISTORICA DEL PROBLEMA DE LA DISTRIBUCION DE PODERES TRIBUTARIOS EN LA REPUBLICA MEXICANA

México ha sido, la mayor parte del tiempo, desde su Independencia en 1821, una República Federal. Con excepción de algunos años, durante las décadas segunda a la quinta del siglo XIX, en que se produjeron formas centralizadas de organización política, desde 1857 ha prevalecido el Sistema Federal en la República Mexicana. Los forjadores de las Constituciones Mexicanas de 1824 y de 1857 tuvieron como el modelo más importante la Constitución de los Estados Unidos de América. La Constitución de 1917, que está actualmente en vigor, aún cuando ha sufrido muchas reformas, ha preservado el Sistema Federal.¹²

La actual Constitución Mexicana dispone que es la voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática y federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental (Art. 40); que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal (Art. 41); el Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial (Art. 49). El poder Legislativo está depositado en un Congreso General, que se divide en dos Cámaras: una de Senadores y otra de Diputados (Art.50) Los poderes del Congreso Central están definidos en el artículo 73, de los cuales no interesan, para los propósitos de este estudio, los siguientes: imponer las contribuciones: 1o) Sobre el comercio interior; 2o). Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del Artículo 27; 3o). Sobre instituciones de créditos y sociedades de seguros; 4o). Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; 5o). Especiales sobre: a) energía eléctrica; b) producción y consumo de tabacos labrados; c) gasolina y otros

11) Atchabahian, Adolfo. op. cit., p. 149

12) De la Garza, Sergio Francisco. op. cit., p. 212

productos derivados del petróleo; d) cerillos y fósforos; e) aguamiel y productos de su fermentación; f) explotación forestal, y g) producción y consumo de cerveza (fracción XXIX) y para expedir todas las leyes que sean necesarias, a efecto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión (fracción XXX) y para expedir todas las leyes que sean necesarias, a efecto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión (fracción XXX).

Los Estados deben adoptar, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa al Municipio Libre (Artículo 115); las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados (Artículo 124); la Constitución establece ciertas prohibiciones a los Estados en los artículos 117 y 118, algunas de naturaleza fiscal. Los Poderes Tributarios de los Estados residen en las respectivas Legislaturas, que están compuestas únicamente de una Cámara de Diputados.

Además de los Estados, también existe un Distrito Federal, residiendo en el caso del último sus poderes legislativos en el Congreso Federal (artículo 73, fracción V) y los poderes ejecutivos en funcionarios (gobernadores) designados por el pueblo de cada entidad (artículo 73, fracción VI). Por tanto, el Congreso de la Unión tiene Poder Tributario sobre el Distrito Federal.

Las contribuciones municipales (impuestos, derechos, contribuciones de mejora), son establecidos por las Legislaturas de los Estados y no por los municipios, quienes únicamente pueden recaudarlos.

Una consecuencia del sistema de Gobierno Federal es que tanto el Gobierno Federal como los gobiernos de los Estados tienen Poder Tributario. En relación con este problema, una Constitución puede hacer una distribución de tales poderes o, en principio, la Constitución puede establecer una concurrencia de Poderes Tributarios sobre todas o algunas de las materias gravables.

A continuación estudiaremos dicho problema Constitucional tal como se presenta en México

F).- ANTECEDENTES HISTORICOS HASTA 1917

El Acta Constitucional del 31 de enero de 1824 sigue el sistema de la Constitución Americana en cuanto que no dispone una distribución de Poderes Tributarios entre la Federación y los Gobiernos de los Estados. El artículo 13 fracc. IX, dá poderes al Congreso General para establecer los impuestos que sean necesarios para proveer a los gastos generales de la República, así como para determinar su inversión y para hacer al Poder Ejecutivo responsable de ella. Además de disponer en los artículos 27 y 28 que ningún Estado puede establecer ningunos derechos de tonelaje sin el consentimiento del Congreso General y que no tengan poder para establecer ningún impuesto o derecho sobre comercio exterior antes de que se aprobara una ley por el Congreso General reglamentando la manera de hacerlo.

El 4 de agosto de 1824, el Congreso Federal aprobó una Ley sobre Clasificación de Rentas Generales y Particulares, la cual intenta hacer una distribución de Poderes Tributarios. En efecto, esta Ley reserva al Gobierno Federal los derechos de importación y de exportación, los derechos del 15% de internación, las rentas sobre tabacos, salinas y minas, la lotería y dispone además que todas las otras rentas pertenecen a los Estados y además disponía que los Estados deban pagar una contribución al Gobierno Federal a fin de subsanar el déficit de las rentas federales necesarias para hacer frente a los gastos federales, distribuyéndose tal contribución sobre la base de derrama de acuerdo con la población de los Estados.¹³

El 4 de octubre de 1824, fue aprobada la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, la cual repitió las disposiciones de la anterior Acta Constitucional, pero incluyó la obligación de los Estados para pagar contribuciones al Gobierno Federal a fin de pagar la deuda federal reconocida por el Congreso de la Unión. En 1832 (11 de febrero) una ley que estableció tal contribución en la cuenta del 30% de las rentas públicas de los Estados.

El Sistema Federal que prevaleció en 1824 a 1835, y que mostró una débil posición del Gobierno Federal, fue sustituido por un Sistema Centralista, cuando en 1836 se adoptaron las Leyes Constitucionales como Ley Suprema. No había Estados sino Departamentos, y por tanto existió únicamente un Congreso Central. Los gobernadores podían establecer únicamente aquellas contribuciones que fueren autorizadas por las leyes expedidas por el Congreso Central y, por tanto, no podían existir conflictos entre Poderes Tributarios.

13) De la Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 214

En agosto 22 de 1846 se restauró la Constitución Federal de 1824 y el mismo año el Congreso aprobó una nueva Ley de Clasificación de Rentas. Al Gobierno Federal se atribuyeron los impuestos y derechos sobre el comercio exterior, el consumo de artículos extranjeros, la acuación de moneda, el tabaco, el correo, la lotería nacional, y el ingreso, pero se obligó a los Estados a pagar una contribución al Gobierno Federal sobre la base de un contingente basado en la población.

En 1856, el Presidente Comonfort convocó a un Congreso Constituyente y le propuso un proyecto de Constitución, el cual, tras las deliberaciones del Congreso, reunido en Querétaro, pasó a ser la Constitución Federal del 5 de febrero de 1857. En el proyecto se disponía que era obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Estado y del Municipio en que residieran en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (Art. 36); el Congreso Federal tenía poderes para aprobar el presupuesto de gastos de la Federación que cada año deba proponerle el Ejecutivo, así como para establecer todas las contribuciones necesarias para producir las rentas federales (Art. 65, fracción V), para establecer derechos sobre el comercio exterior y para expedir bases generales a fin de impedir que los Estados pudieran establecer restricciones al comercio entre los Estados (Artículo 65, fracción VII); se prohibía a los Estados establecer, sin el consentimiento del Congreso Federal, cualesquier derecho de tonelaje u otros derechos sobre puertos, o impuestos y derechos sobre importaciones y exportaciones (Art. 112). Todos esos artículos fueron aprobados por el Congreso Constituyente. Por el contrario, se rechazó el artículo 120 del Proyecto, que disponía que los Estados solamente podían establecer impuestos indirectos. Sin embargo, Don Francisco Zarco, quien fue cronista del Congreso Constituyente, comentó mas tarde que la idea de los redactores del proyecto no era distribuir las alcabalas, o impuestos sobre el tránsito de personas y de cosas a través de los Estados, que obstruían el comercio nacional, por la vía de hacer dichas alcabalas fuente exclusiva de rentas federales como consecuencia de su clasificación como impuestos indirectos. Por tanto, la Constitución de 1857 siguió el camino de la anterior de la Constitución de 1824 y restableció la concurrencia de Poderes Tributarios entre la Federación y los Estados sobre la mayor parte de las fuentes posibles de rentas.

El 30 de mayo de 1895 se reformaron los artículos 111 y 124 de la Constitución, con el resultado de que en lo sucesivo se prohibió a los Estados acuñar moneda, imprimir billetes, estampillas o papel sellado, gravar el tránsito de personas o mercancías que cruzaran sus territorios, prohibir o gravar directa o indirectamente la entrada en sus territorios o la salida de ellos de cualquier mercancía nacional o extranjera; gravar la circulación o el consumo de productos nacionales o extranjeros con impuestos o derechos cuya recaudación se hiciera a través de aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o documentos

que acompañara la mercancía; establecer impuestos que importaran diferencias en impuestos o requisitos por razón del origen nacional o extranjero de las mercancías; y en las referidas reformas también se dispuso que era un poder federal exclusivo el establecer impuestos sobre mercancías que fueren importadas o exportadas o que simplemente cruzaran el territorio nacional.¹⁴

G).- LA CONSTITUCION FEDERAL DE 1917

En 1916, Don Venustiano Carranza, como líder del grupo revolucionario más importante, convocó a un Congreso Constituyente que se reunió en Querétaro a fin de estudiar el proyecto de una nueva Constitución.¹⁵

Aun cuando en muchos aspectos el proyecto difiera sustancialmente de la Constitución de 1857, el proyecto presentado a la Convención y el texto finalmente adoptado, en relación a los Poderes Tributarios de la Federación y de los Estados, contenían el mismo sistema de concurrencia de Poderes Tributarios, con sólo unas cuantas materias reservadas a favor del Gobierno Federal.

H).- LA PRIMERA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1925

Sin embargo, fue necesario el transcurso de varios años después de la promulgación de la Constitución, y que se debilitaran las rivalidades políticas, para que el Presidente Plutarco Elías Calles, sabiamente aconsejado por su Secretario de Hacienda, el Ing. Alberto J. Pani, el 22 de julio de 1925, convocara a la primera Convención Nacional Fiscal, que se reuniría en la Ciudad de México, con delegados del Gobierno Federal, de los gobiernos de los Estados, del Distrito Federal y de Territorios Federales, para estudiar una posible coordinación de los Poderes Tributarios de la Federación y de los Estados, afin de hacer una mejor distribución de esos poderes y de mejorar los Sistemas Fiscales de los Estados.

En la convocatoria, el Secretario de Hacienda afirmaba, entre otras cosas: el actual Sistema Fiscal representa uno de los mayores obstáculos que se oponen en la República al establecimiento de un nuevo régimen económico mejor y más de acuerdo con los postulados contemporáneos a la creación de la unidad económica nacional cuya existencia es necesaria y a la estabilización y desarrollo de un sistema eficaz para el aprovechamiento de nuestras riquezas naturales.

14) De la Garza, Sergio F. "DERECHO FINANCIERO MEXICANO" Ed. Porrúa, México, p. 214

15) *Idem.* p. 215

Excluyendo los impuestos municipales, existen más de 100 diferentes impuestos en la República... Cada Estado establece su propio Sistema Fiscal, el Gobierno Federal mantiene el suyo, y como los objetos del impuesto son los mismos, como no hay un plan concreto y definido de delimitación entre la competencia federal y las competencias locales para crear impuestos... el impuesto se hace cada vez más oneroso por la multiplicidad de cuotas, multas y recargos, creciendo la complejidad del sistema y aumentando en forma desproporcionada e injustificable los gastos muertos de recaudación, inspección y administración de las rentas públicas... Como no hay acuerdo entre los Estados y la Federación, a menudo acontece que las leyes de impuestos son contradictorias, concurren sobre una misma fuente recargándola extraordinariamente y dejan libre de gravámenes otras fuentes... la concurrencia entre los poderes locales y el poder federal aumenta la carga de las obligaciones fiscales sobre el contribuyente y hace crecer también la carga improductiva para el Fisco; la multiplicidad y la inestabilidad de las leyes fiscales, la duplicidad constante de los gravámenes, la complejidad, la jerarquía fiscal, rompen la unidad económica de la República, agotan la renta de la mayoría y cierran el paso a toda posibilidad de desarrollo económico... Es indispensable, por tanto, proceder desde luego a delimitar las competencias locales y la competencia federal en materia de impuestos, así como a determinar un plan nacional de arbitrios para unificar el Sistema Fiscal en toda la República, disminuyendo los gastos de recaudación y administración, ampliando el producto de impuesto y haciéndolo recaer más equitativamente sobre los causantes.

A la Convención asistieron los representantes del Gobierno Federal y los Estados y después de trabajar durante dos semanas, adoptaron varias conclusiones, siendo la cuarta de ellas la que trató sobre la distribución de los Poderes Tributarios. Tal conclusión expresó:

- a) Los impuestos sobre la tierra y los edificios son exclusivos de los Estados;
- b) Los Estados deben tener Poder Tributario exclusivo sobre los actos no mercantiles, sobre las concesiones otorgadas por autoridades locales y sobre los servicios públicos locales;
- c) El Poder Tributario federal es exclusivo sobre el comercio y la industria; sin embargo, los Estados deben participar en el producto de tales impuestos recaudados en cada Estado, pero de acuerdo con una tasa uniforme para todos los Estados;
- d) Los impuestos sobre las herencias y las donaciones deben ser exclusivos de los Estados, pero el Gobierno Federal debe participar en sus productos conforme a bases uniformes;

e) Debe tratarse en forma separada a los impuestos especiales y futuras Convenciones deben resolver si deben ser establecidos por la Federación o por los Estados y ambas clases de entidades deben participar en sus productos;

f) Debe agregarse una nueva cédula a la Ley de Impuesto sobre la Renta a fin de gravar el ingreso de los bienes inmuebles edificados, cuyo producto debe ser exclusivo para los Estados

El año siguiente, el Presidente envió un Proyecto de Ley al Congreso, con objeto de ejecutar algunas de las conclusiones en la Convención Fiscal. Sin embargo, el proyecto no fue aprobado.¹⁶

I).- LA SEGUNDA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1932

El 11 de mayo de 1932, el mismo Ing. Alberto J. Pani, Secretario de Hacienda, pero bajo la presidencia de Don Pascual Ortíz Rubio, convocó a los gobiernos de los Estados, de los Territorios y del Distrito Federal para una segunda Convención Nacional Fiscal, la cual se reunió en febrero de 1933. El orden del día de la Convención incluía:

I.-Revisión de las conclusiones de la Primera Convención Nacional Fiscal;

II.- Consideración del problema de revisión de las jurisdicciones fiscales de la Federación, de los Estados y de los Municipios;

III.- Determinación de las bases de unificación de los Sistemas Locales de Tributación y de la coordinación de ellos con el Sistema Federal;

IV.- Estudio y determinación de los medios más adecuados para la ejecución de las decisiones de la Asamblea y constitución del órgano mas capacitado para encargarse de ello.

En su discurso de apertura de la Convención, el Secretario Pani expresó sus deseos para que la Convención pudiera adoptar una serie de resoluciones que armónicamente concurrieran, para permitir, a través de la unificación fiscal, que se constituya y consolide la unidad económica de México. La anárquica pluralidad de cuotas y de doctrinas que en materia fiscal impera dijo el Secretario es ciertamente un obstáculo muy serio para el desenvolvimiento integral del país.

En relación con la distribución de Poderes Tributarios entre la Federación y los Estados, las conclusiones de la Convención fueron las siguientes:

16) De la Garza, Sergio F. op. cit. pp. 216-217

a) La base de la Tributación Local debe ser la imposición territorial, en todos sus aspectos. Consecuentemente, el Gobierno Federal no debe establecer impuestos sobre esa fuente, ni es forma de impuestos directos ni como tantos adicionales sobre los Tributos Locales. Tal Poder Tributario debe ser ejercido sobre toda la propiedad territorial dentro de sus respectivos territorios, excluyendo los inmuebles propiedad de la Federación o de los Municipios, destinados a servicios públicos o a vías generales de comunicación. Debe gravarse tanto la propiedad urbana, como la rural, y tanto la edificada como la no edificada;

b) Los Estados deben tener Poder Tributario exclusivo sobre todos los actos no mercantiles que puedan tener lugar dentro de sus respectivas jurisdicciones;

c) Asimismo, los Estados deben tener Poder Tributario exclusivo sobre los servicios públicos municipales y sobre las concesiones que otorguen dentro de su competencia;

d) Por otra parte, el Gobierno Federal deberá tener Poder Tributario exclusivo sobre el comercio exterior (importaciones y exportaciones), sobre la renta (tanto de las sociedades como las personas físicas) y sobre la industria, cuando para ello se requieran formas especiales de tributación (impuestos especiales), pero en todos esos impuestos deben participar en sus productos tanto los Estados como los municipios;

e) El Gobierno Federal debe tener Poder Tributario exclusivo y aprovechamiento exclusivo en todas aquellas rentas relativas a la producción y explotación de recursos naturales que pertenezcan a la Nación y sobre los servicios públicos de concesión federal;

f) En los impuestos sobre las herencias y las donaciones, el Poder Tributario debe ser exclusivo de los Estados, pero la Federación debe participar en el producto de dichos impuestos.¹⁷

17) De la Garza, Sergio F. op. cit., p. 217

J).- EL PROYECTO CARDENAS DE 1936 PARA REFORMAR LA CONSTITUCION

En 1936, el Presidente Lázaro Cárdenas, sin expresar la intención de ejecutar algunas de las conclusiones de la Convención Fiscal de 1933, envió un proyecto al Congreso de la Unión para reformar los artículos 73, fracción X, y 131 de la Constitución de 1917.

En la exposición de motivos, el Presidente Cárdenas expresó que "en nuestro régimen constitucional, salvo en aquellas materias en las que el Congreso de la Unión puede legislar privativamente, se encuentra una amplia concurrencia de la Federación y los Estados para imponer contribuciones, lo que ocasiona frecuentemente la coexistencia de gravámenes sobre una misma fuente de imposición. Además, no sólo diversos impuestos gravitan sobre igual fuente, sino que ni siquiera esas exacciones se establecen con un único propósito, porque las leyes fiscales de la Federación y de los Estados se fundan en distintos principios y se expiden con diversos propósitos; y lo que es mas grave aún, de Estado a Estado la legislación hacendaria varía, provocándose lamentablemente verdaderas guerras económicas entre una y otra, destructoras del desarrollo de la Nación, en vez de legislarse con la unidad de criterio que requiere el desenvolvimiento integral de la República".

Es interesante hacer notar que quizá por primera vez se lamenta el haberse adoptado el mismo sistema de la Constitución Americana. El Jefe del Ejecutivo en 1936 expresaba: "Tengo la creencia firme de que ha llegado el momento de que, sin destruir las facultades emanadas de la soberanía local para la organización financiera de los Estados, se modifiquen las bases de libre imposición, adoptadas por copia inadaptable a México, de la Constitución Norteamericana, porque si en los Estados Unidos de América era una realidad la existencia de entidades plenamente autónomas, con vida independiente y propia, y el problema que se ofrezca al crearse la Federación era el de hacer viable una unión que se crea débil, en nuestro país, al contrario, en los días siguientes a la desaparición del Imperio de Iturbide, el problema que debió plantearse y que ha sido el origen de muchas tragedias de la historia mexicana, fue el de inyectar vitalidad a las descentralizaciones estatales, del territorio patrio, que adquieran soberanía interior después de un rudo centralismo colonial prolongado por cerca de tres siglos. Para fortalecer a los Estados es necesario entregarles ingresos propios: participaciones y contribuciones exclusivas que les aseguren rendimientos regulares y bastantes a cambio de restringir la concurrencia tributaria, que es el efecto inmediato de la libre imposición y que provocan la improductividad de los gravámenes fiscales."

El proyecto proponía como tributos exclusivos del Gobierno Federal los siguientes:

- a) Impuestos y derechos de importación y de exportación;

b) Impuestos sobre la renta de las sociedades y de las personas físicas. En los ingresos recaudados participarían los Estados, el Distrito Federal, los Territorios y las Municipalidades;

c) Impuestos sobre los recursos naturales propiedad de la Nación, tales como los de minería, producción de sal y de petróleo, uso de aguas nacionales, pesca, etc. Los Estados y los Municipios participarían en los ingresos producidos por tales explotaciones cuando fueren realizadas en sus territorios;

d) Impuestos sobre instituciones de crédito y las compañías de seguros;

e) Impuestos especiales sobre la energía eléctrica -producción y consumo-, gasolina y otros productos derivados del petróleo, ferrocarriles, transporte por vías generales de comunicación, hilados y tejidos, azúcar, cerillos y fósforos, tabaco, alcoholes y mieles incristalizables, aguamiel y productos de su fermentación, cerveza, juegos, loterías y rifas, explotación forestal. En las rentas de estos impuestos participarían los Estados y los municipios, sobre la base tanto de su producción como de su consumo;

f) Impuestos sobre servicios públicos federales y concesiones otorgadas por la Federación.

También propone el proyecto que se reservarán a los Estados siguientes tributos:

a) El impuesto predial, pero en los ingresos derivados del participar los municipios en cuanto a la recaudación realizada dentro de sus territorios;

b) Un impuesto general sobre la industria y el comercio, que sustituirá a los antiguos impuestos de patente. (El Presidente consideraba este impuesto como de gran futuro y que deberá pertenecer a los Estados por razón de su mejor administración anunciaba que se presentara un proyecto de ley uniforme para asegurar su uniformidad en los diversos Estados) El Gobierno Federal participará en producto de este impuesto general, que también sustituirá al impuesto del timbre (federal) sobre las operaciones comerciales e industriales.¹⁸

18) De la garza, Sergio F. op. cit. pp. 218-219

K).- LA TERCERA CONVENCION NACIONAL FISCAL DE 1947

Poco tiempo después de la toma de posesión del Presidente Miguel Alemán, en octubre de 1947, el Presidente convocó a la celebración de la Tercera Convención Nacional Fiscal. Se expresaba en la convocatoria que la Segunda Convención "se celebró en los momentos en que estaba por concluir un ejercicio presidencial y por esta causa no pudieron dictarse desde luego medidas de carácter legislativo que condujeran a la realización de sus conclusiones". Se olvidó que, cuando menos en partes, la reforma de 1943 incorporó algunas de tales conclusiones. El Presidente declaró que "vino después de un periodo dentro del cual otros problemas de carácter político, social y económico asumieron gran importancia y demandaron para su resolución prácticamente toda la atención y todo el esfuerzo bélico y relegó a segundo plano los problemas hacendarios, no porque éstos se hubiesen solucionado automáticamente, sino porque precisamente como consecuencia de ese fenómeno económico, tanto la Federación como los Estados y Municipios vieron crecer progresiva y continuamente los rendimientos de sus impuestos sin necesidad de que ellos se tomaran mayores esfuerzos para lograrlo... El Gobierno Federal, después de la conclusión de las hostilidades... y restablecida la normalidad ...". Los objetivos mínimos de la Convención, tal como fueron señalados por el Presidente Alemán, fueron:

a) Trazar el esquema de un Plan Nacional de arbitrios, es decir, de un verdadero sistema nacional de distribución de todos los gastos públicos entre todos los contribuyentes;

b) Planear la forma en que las entidades económicas obligatorias que existen en el país -Federación, Estados y Municipios- deben distribuirse en relación con el costo de los servicios públicos a cada una encomendados y en relación también con su capacidad de legislación o administración en materia tributaria, no implique, en forma alguna, el derecho de aprovechar privativamente los rendimientos de los gravámenes que se establezcan o recauden por cada autoridad;

c) Determinar bases ciertas de colaboración entre las diversas autoridades fiscales y fórmulas asequibles de entendimiento entre ellas y los particulares que permitan reducir al mínimo los gastos de recaudación y control de los impuestos para lograr, en esta forma, que su rendimiento se aproveche hasta el máximo posible en la satisfacción de las necesidades colectivas.

Por primera vez, además de los representantes del Gobierno, siete individuos, nombrados por la Confederación de Cámaras de Comercio y por la Confederación de Cámaras Industriales, fueron invitados para asistir a la Convención para participar en las deliberaciones y votaciones de los diferentes comités que se nombraron. Tales personas pretenden tener la representación de todos los contribuyentes de la nación.

La Convención concluyó que era necesario formular un Plan Nacional de arbitrios que representara una carga justa y equitativa sobre todos los causantes y que permitiera cuidar la satisfacción de las necesidades públicas en los tres niveles del gobierno.

Las tesorerías de las tres entidades deberán ser proveídas con ingresos privativos y con ingresos de participación.

Como fuentes privativas de ingresos del Gobierno Federal se reconocieron el impuesto sobre la renta, aun cuando los Estados participarían en su producto, particularmente en las cédulas relativas a servicios personales y a inversiones de capital; impuesto sobre el comercio exterior (importaciones y exportaciones), impuestos sobre servicios públicos federales y concesiones otorgadas por la Federación.

Como ingresos privativos de los Estados y Municipios -en los cuales la Federación no tendrá participación- se señalaron los siguientes: impuesto predial, urbano y rústico; productos agrícolas; enajenación debienes inmuebles; ganadería; venta de mercancías al menudeo, expendios de bebidas alcohólicas, impuestos sobre servicios públicos locales, así como otras fuentes de ingresos de derecho privado.

A los municipios se les reconocieron como fuentes exclusivas de ingresos: impuestos sobre diversiones públicas, mercados, rastros, comercio ambulante, impuestos sobre servicios públicos municipales, licencias y registros.

Como fuentes de tributación concurrente, sobre bases uniformes, para los gobiernos Federal, Estatales y Municipales se señalaron: un impuesto general sobre las ventas de la industria y el comercio e impuestos especiales sobre hilados y tejidos, producción y venta de azúcar, producción y venta de alcohol y de bebidas alcohólicas, cerveza, producción y venta de aguas envasadas y explotación de recursos naturales.

Como consecuencia y en ejecución de los acuerdos de la Tercer Convención Nacional Fiscal, en 1949 se aprobó una nueva reforma a la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución, por virtud de la cual se agregó una nueva fuente de tributación exclusiva para el Gobierno Federal: la producción y el consumo de cerveza. En el producto de este impuesto de los Estados y Municipios recibirían una participación del 40%.

También se aprobó, en 1947, una Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que sustituyó al antiguo impuesto del timbre sobre las ventas. De acuerdo con esta Ley aprobada por el Congreso, los comerciantes estaban gravados con una tasa del 1.8% sobre los ingresos brutos que perciban como consecuencia de la enajenación de bienes muebles, los arrendamientos mercantiles, los servicios mercantiles y las comisiones. Se permitía a los Estados hacer convenios con el Gobierno Federal a fin de percibir una tasa del 1.2%, que en total podía hacer llegar el gravamen a un 3.0% tanto el Gobierno Federal como los gobiernos de los Estados podían ser administradores del impuesto.¹⁹

2.2.- COMPETENCIA TRIBUTARIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

A).- EL ESTADO MEXICANO COMO SUJETO ACTIVO DE LOS TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES

"El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado. Mas como éste se descompone en nuestro orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcance diversos, es necesario delimitar el campo de acción de las mismas.

En el orden fiscal mexicano y de acuerdo con el Art. 31, fracción IV, de la Constitución, tres son los sujetos activos:

- a) La Federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal;
- b) Los Estados o Entidades Federativas y
- c) Los Municipios".²⁰

Al ser el Estado el sujeto activo de los tributos, dentro de nuestro medio tenemos por fuerza que referir la cuestión a la estructura político-administrativa del Estado Mexicano que obedece a la presencia de tres órganos de poder diversos: Federación, Estados o Entidades Federativas y Municipios, cuyas características más importantes puntualizan:

19) De la Garza, Sergio F. op. cit. pp. 220-221

20) Serra Rojas, Andrés. "DERECHO ADMINISTRATIVO", 3a. Edición, 1965 y 4a. Edición 1968. Ed. Porrúa, México, 1968, p. 781

1. **Federación.** Está constituida por la unión de las diversas Entidades Territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional, etc.

La esencia del pacto federal radica en el hecho de que diversas circunscripciones territoriales que por sí mismas difícilmente podrán subsistir, se unen para dar origen a una entidad superior (La Federación) que las represente y gobierne mediante el ejercicio de una serie de poderes y atribuciones que los entes creadores le otorgan y le reconocen. Es decir, al suscribir el pacto federal, un conjunto de regiones antes dispersas e independientes entre sí, aceptan someterse a una sola Potestad Soberana para constituir un Estado unificado que vele por los intereses comunes de todos y cada uno de sus componentes. Así, el Artículo 40 de nuestra Carta Magna proclama: "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental". Es ahí que indistintamente se hable de "Poderes Federales" o de los "Poderes de la Unión", en contraposición a los Poderes o Autoridades de las Entidades Federativas.

Desde luego, la coexistencia dentro de un mismo Estado y dentro de un mismo territorio de estructuras político- administrativas federales y estatales, reclama la presencia de un sistema competencial perfectamente definido que señale las atribuciones y los límites tanto del Poder Federal como del de las Entidades Federativas. Por esa razón, el Artículo 41 Constitucional estatuye que: "El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de estos, y por los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal".

En esas condiciones, la Federación aparece como la esfera de poder supremo de la República, cuya autoridad soberanía se ejerce en todo el Territorio Nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la Ley fundamental.

2. Entidades Federativas. Son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior, vale decir en lo relativo al manejo político- administrativo de sus respectivos problemas locales.

Se ha criticado la terminología empleada por el Artículo 40 Constitucional, que señala que los Estados son "...libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior... ya que el concepto de soberanía es único e indivisible y aunque teóricamente reside en el pueblo, en la práctica es ejercida por el Gobierno Federal, particularmente en el orden internacional; por eso resulta indebido hablar de una soberanía "compartida" o "dividida" entre la Federación y las entidades, como lo pretendió Alexis de Tocqueville en su célebre obra "De la Democracia en América". En consecuencia, es preferible utilizar el término "autonomía" para expresar la libertad de gobierno interior de que están dotadas las Entidades Federativas.

En acatamiento a lo que marca la Ley Suprema, el régimen interior de los Estados, a pesar de su autonomía relativa, no puede en ningún caso contravenir las estipulaciones del Pacto Federal. Esto reviste singular importancia, pues, a más de constituir la esencia del Sistema Federativo permite delimitar con alguna precisión los respectivos campos de acción del Gobierno Federal y los de las entidades, según las pautas que establece la propia Constitución General de la República.

3. Municipios. El Municipio puede definirse como la célula de la organización del Estado Mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades miembros de la Federación.

En opinión de Manuel Ulloa Ortíz, "el Municipio es una reunión natural de las familias dentro de una porción geográfica determinada, para satisfacer adecuadamente el conjunto de necesidades que tocan, por la periferia, la esfera de la vida doméstica que sin participar por ello de la intimidad del hogar son, sin embargo, una prolongación de este mismo lugar".²¹

Por su parte, el Artículo 115 Constitucional, en lo conducente, nos indica que:

"Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre conforme a las bases siguientes:

21) Citado por Serra Rojas, Andrés. op. cit., p. 571

"I.- Cada Municipio será administrado por un Ayuntamiento de elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el Gobierno del Estado...

Dentro de semejante contexto, los Municipios se presentan como una serie de pequeñas circunscripciones territoriales cuyo conjunto integra una Entidad Federativa. Desconocidos por la Constitución de 1857, son plenamente regulados por la vigente. "La diferencia más importante y, por tanto, la gran novedad respecto de la Constitución de 1857, es la relativa al establecimiento del Municipio libre como futura base de la administración política y municipal de los Estados y, por ende, del País."²²

La idea de dividir al País en múltiples células municipales tuvo por objeto constituir un primer frente de autoridad que localmente pueda atender y resolver los más pequeños, pero ingentes problemas de cada comunidad, como los servicios de agua potable, alcantarillado, alumbrado, policía, etc. Obviamente, esto ocasiona en el ámbito local una situación similar a la que ocurre a nivel nacional: la coexistencia de dos tipos de autoridades (la estatal y la municipal), cuyas respectivas esferas de competencia también deben quedar perfectamente delimitadas por la Constitución Federal como por las Constituciones de cada Estado.

B).- NECESIDAD DE UN SISTEMA DE COMPETENCIA TRIBUTARIA

La presencia de tres sujetos activos de los tributos o contribuciones puede ser y de hecho lo es fuente de innumerables problemas, ya que al requerir tanto las autoridades federales como las estatales y las municipales de la recaudación de ingresos tributarios para sufragar el costo de las funciones de gobierno que respectivamente les corresponden, se corre el riesgo de que un mismo ingreso, rendimiento o utilidad, se vea gravado por tres clases distintas de tributos.

Esto conducirá a una situación indebida y anormal que puede llegar a implicar verdaderas exacciones o abusos por parte del Fisco, ya que la suma de tres gravámenes sobre un mismo objeto representa una carga insostenible para cualquier causante que en esas condiciones no estará sacrificando en beneficio del Estado una parte proporcional de sus percepciones, como lo demanda una sana técnica fiscal, sino prácticamente la totalidad de las mismas.

22) Diario de los Debates Del Congreso Constituyente 1916-17. Tomo II, p. 504

En esa tesis, el Estado se convierte en un poder arbitrario que confisca injustamente el acervo patrimonial de sus súbditos bajo el pretexto de tener que costear los gastos públicos, generando situaciones de inconformidad y descontento y desalentando la realización de todo tipo de actividades productivas, ya que a ningún ciudadano le interesa trabajar o hacer negocios si sabe de antemano que la mayor parte del producto de su esfuerzo va a quedar en manos de la Hacienda Pública. Por eso no debemos desdeñar al líder de los causantes del Estado de California (E.U.A.), Howard Jarvis, cuando afirma: "El exceso de impuestos conduce a la bancarrota a la dictadura".²³

Consecuentemente, la coexistencia en un mismo País de un Fisco Federal, de uno local o estatal, y de otro municipal, no deja de ser peligrosa, en especial si se toma en cuenta que las fuentes disponibles de recursos tributarios, al no ser precisamente abundantes, provocan que los tres Fiscos tiendan a incidir repetidamente de los mismos recursos.

Ante esta situación, la Constitución ha tenido que establecer un conjunto de reglas que integran una especie de sistema de competencia en materia fiscal, el que, a pesar de sus congruencias y defectos, procura impedir casos de doble o hasta triple tributación.

Dicho sistema se estructura a través de la delimitación de las materias que pueden ser objeto de gravámenes federales, de las que se entienden reservadas a las Entidades Federativas y de la que pueden servir de base para la integración de las haciendas municipales. Obviamente, de semejante delimitación se desprende como corolario fundamental, el principio de que las fuentes de riqueza reservadas a la Potestad Tributaria de uno de los sujetos activos, no pueden ser gravadas por cualquiera de los otros dos y viceversa.

Aunque a primera vista puede parecer una labor más o menos sencilla el dividir a través de uno o varios preceptos constitucionales los tipos de ingresos, rendimientos o utilidades susceptibles de ser fiscalmente gravados por la Federación ó por los Estados ó por los Municipios, el hecho es que nuestra Carta Magna regula el problema en forma por demás confusa y contradictoria. No obstante, nos proponemos analizar en detalle esta delicada cuestión, a fin de, interpretando con base en el método lógico-jurídico, los diversos e inconexos textos supremos, poder definir con exactitud las reglas aplicables, ya que uno de los postulados esenciales del Derecho Fiscal, que siempre deberemos tener presente, nos indica que en un Sistema Tributario que se precie de ser justo, equitativo y, por ende, humano, ni un sujeto activo puede establecer dos o mas sujetos activos pueden imponer dos o mas gravámenes sobre el mismo ingreso.

23) Citado de la Revista Time Edición del 19 de junio de 1978, p. 43

C).- REGLAS PARA LA COMPETENCIA TRIBUTARIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

Dentro del sistema competencial que hemos dejado apuntado en el subtema inmediato anterior, aparece como primer problema el relativo a la diferenciación de los respectivos campos de acción tributaria de la Federación y de las Entidades Federativas. Se trata, a no dudarlo de la cuestión central en la problemática que nos ocupa.

Cuestión central porque las dos principales esferas de poder, dentro de la estructura del Estado Mexicano, están representadas por el Gobierno Federal y por los gobiernos de los Estados y por que los actos de autoridad emanados de ambos sujetos activos tienen, a fin de cuentas, como destinatarios, a todos los habitantes de la República, toda vez que el Poder Federal se ejerce precisamente sobre todas y cada una de las Entidades Federativas.

Un punto que es conveniente dejar aclarado desde ahora, es el concerniente a la extensión significado del concepto "Entidades Federativas", ya que con frecuencia suele identificarse exclusivamente con el de "Estados", lo cual, a nuestro juicio es incorrecto. En efecto, al hablar de "Entidades Federativas" nos estamos refiriendo a todas las circunscripciones territoriales que forman parte de la República Mexicana y que están dotadas de un régimen de gobierno y de la Administración Pública para la atención de los asuntos locales. Es decir, comprendemos tanto a los llamados "Estados" como al Distrito Federal.

A pesar de ser la sede o asiento de los Poderes Federales, el Distrito Federal posee una administración propia, representada por el Departamento Central o del Distrito, una organización judicial autónoma (juzgados de lo familiar, civiles y penales, Junta de Conciliación y Arbitraje, Tribunal Superior de Justicia y Procuraduría) e inclusive un Fisco local, cuyas funciones competen a un enorme organismo denominado Tesorería del Distrito Federal.

En tales condiciones y sin perder de vista que por ser el asiento de los Poderes de la Unión presenta en su estructura orgánica algunas características sui generis, como el hecho de que, al carecer de una Legislatura propia, el Congreso Federal legisla también para él, podemos sostener que el Distrito Federal es una Entidad Federativa como puede serlo cualquier Estado de la República, ya que territorialmente forma parte del País y jurídicamente se encuentra dotado de un sistema de gobierno propio en lo tocante a su régimen interior.

Establecido lo anterior, procede pasar al estudio de las reglas competenciales que en materia fiscal contiene la Constitución Política que nos rige para delimitar las correspondientes Potestades Tributarias de la Federación y de las Entidades Federativas. Desafortunadamente nuestra Ley Suprema no sigue un método coherente y sistemático, sino que, por el contrario, aborda el tratamiento

de este problema de manera dispersa y contradictoria. Por consiguiente, las reglas respectivas aparecen consignadas en diversos preceptos que, a mayor gravedad, no guardan mucha relación entre sí. Tales preceptos son los Artículos 124, 73 fracción XXIX, 73, fracción VII, 117, fracciones IV, V, VI, VII y 118, fracción I, que deben citarse en ese orden, toda vez que respectivamente dan origen a reglas distintas que por razones de tipo lógico-jurídico requieren de un análisis por separado en el orden indicado:

a) Artículo 124. Su texto deriva en gran medida de la Décima Enmienda o Adición efectuada a la Constitución de los Estados Unidos de América, precisamente con el propósito de resolver las continuas disputas ocasionadas por motivos de competencia entre autoridades federales y locales.

En virtud de que nuestro sistema de gobierno se ha visto influido, indebidamente por cierto, por el federalismo norteamericano no es de extrañarse que los autores de la Ley Suprema hayan incorporado en forma casi textual la referida Décima Enmienda a su propia obra, sin tomar en cuenta que por las peculiares y tradiciones de nuestro medio claramente orientado hacia el centralismo, sólo iba a ser un argumento idóneo para fortalecer al Gobierno Federal en detrimento de las entidades y no a la inversa, como ha sucedido hasta la fecha en el país que la geografía nos deparó como vecino.

Pero independientemente de lo anterior, el precepto de referencia - al que los constitucionalistas suelen denominar "de las facultades implícitas" (implied powers)- se enuncia en los términos siguientes: "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados".

Puesto en otras palabras: las atribuciones que la Carta Magna no confiera a los Poderes Federales, implícitamente podrán ser ejercidas por los de las Entidades Federativas. De ahí el incesante proceso de reformas y adiciones al que, particularmente en los últimos años, ha estado sujeta nuestra Ley Fundamental, con el objeto de ampliar en la mayor medida posible la esfera de facultades de la Federación.

Ahora bien, la aplicación del transcrito Artículo 124 Constitucional a la materia tributaria, se prestó, desde un principio, a una serie de dudas y confusiones, debido a que la propia Constitución no aclaraba cuales eran las facultades concedidas "a los funcionarios federales".

Ante la incertidumbre que se vivía en los años de 1925 y 1932 - pasado el furor de las luchas revolucionarias - fueron convocadas la Primera y Segunda Convención Nacional Fiscal, en las que bajo la sabia dirección del entonces Secretario de Hacienda y Crédito Público, Don Alberto J. Pani, se elaboraron diversos proyectos tendientes a establecer un sistema de competencia constitucional entre la Federación y las Entidades Federativas.

Posteriormente, en el año de 1936, el Presidente Lázaro Cárdenas envió al Congreso de la Unión un proyecto de reformas a los Artículos 73, fracción X, y 131 de la Constitución General de la República, en el que con gran precisión se deslindaban los campos de acción tributaria de estos dos sujetos activos.

Al respecto vale la pena destacar algunos párrafos de la Exposición de Motivos de esta finalmente malograda iniciativa, en los que el gran gobernante mexicano expresa con meridiana claridad el caos en que se debata nuestra organización fiscal por la falta de elementos para poder aplicar correctamente la regla contenida en el mencionado Artículo 124 y reconoce oficialmente - por vez primera en nuestra historia - el grave error que significó el haber adoptado el mismo sistema de Constitución de los Estados Unidos de América.

"En nuestro régimen constitucional, salvo en aquellas materias en las que el Congreso de la Unión puede legislar privativamente, se encuentra una amplia concurrencia de la Federación y los Estados para imponer contribuciones, lo que ocasiona frecuentemente la coexistencia de gravámenes sobre una misma fuente de imposición. Además, no sólo diversos impuestos gravitan sobre igual fuente -lo que en sí mismo es un mal- sino que ni siquiera esas exacciones se establecen con un único propósito, porque las leyes fiscales de la Federación y de los Estados se fundan en distintos principios y se expiden con diversos propósitos; y, lo que es más grave aún, de Estado a Estado la legislación hacendaria varía, provocándose lamentablemente verdaderas guerras económicas entre uno y otro, destructoras del desarrollo de la Nación, en vez de legislarse con la unidad de criterio que requiere el desenvolvimiento integral de la República...

Tengo la creencia firme de que ha llegado el momento de que, sin destruir las facultades emanadas de la soberanía local para la organización financiera de los Estados, se modifiquen las bases de libre imposición, adoptadas por copia inadaptable a México, de la Constitución Norteamericana, porque si en los Estados Unidos de América era una realidad la existencia de entidades plenamente autónomas, con vida independiente y propia, y el problema que se ofrezca al crearse la Federación era de hacer nacer viable una unión que se crea débil; en nuestro País, al contrario, en los días siguientes a la desaparición del Imperio de Iturbide, el problema que debió planearse y que ha sido el origen de muchas tragedias de la historia mexicana, fue el de inyectar vitalidad a las descentralizaciones estatales del territorio patrio, que adquirirán soberanía interior

después de un rudo centralismo colonial prolongado por cerca de tres siglos. Para fortalecer a los Estados es necesario entregarles ingresos propios: participaciones y contribuciones exclusivas que les aseguren rendimientos regulares y bastantes a cambio de restringir la concurrencia tributaria, que es el efecto inmediato de la libre imposición y que provocan la improductividad de los gravámenes fiscales".²⁴

No obstante, inexplicablemente y como ya lo hemos visto el Congreso de la Unión rechazó esta atinada iniciativa presidencial y las sanas intenciones del General Cárdenas fueron relegadas al olvido, prevaleciendo hasta 1943 el clima de incertidumbre e incongruencia jurídicas que con tanta precisión se describe en los párrafos que se acaban de transcribir.

b) Artículo 73, fracción XXIX, en 1940, de nueva cuenta el Presidente Cárdenas envió al Congreso un proyecto de reformas y adiciones a diversos preceptos de la Constitución Política que nos rige, en el que se incluyó una modificación substancial a la fracción XXIX del Artículo 73, que señala las materias sobre las que pueden decretarse tributos de carácter federal.

Dicho proyecto, después de ser discutido y aprobado por el Congreso de la Unión y por las Legislaturas de los Estados, entró en vigor el 1.º de enero de 1943, conforme al siguiente texto que se encuentra vigente hasta la fecha:

"73. El Congreso tiene facultad:

XXIX. Para establecer contribuciones:

- 1.- Sobre el comercio exterior.
- 2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del Artículo 27.
- 3.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
- 5.- Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica.
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados.

24) Citado por De la Garza, Sergio F. op. cit., pp. 222-223

- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- d) Cerillos y fósforos.
- e) Aguamiel y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza".

Aparentemente en esos términos, el problema quedaba resuelto, pues bastaba con aplicar la regla de la facultades implícitas prevista en el Artículo 124, para concluir que la imposición de gravámenes sobre cualquier fuente de ingresos distinta de las enumeradas en la disposición constitucional que se acaba de transcribir, se entiende reservada a la Potestad Tributaria de las Entidades Federativas y, en su caso, a la de los Municipios. Sin embargo, tal conclusión cae por su propio peso, en virtud de que, entre otras graves omisiones, los autores de las invocadas reformas y adiciones a la fracción XXIX del Artículo 73, olvidaron incluir los hechos generadores de los dos créditos fiscales más importantes para el Erario Federal: el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. Eso sin mencionar a un buen número de impuestos especiales y derechos, así como al Impuesto al Valor Agregado recientemente introducido en sustitución del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Consecuentemente, desde un principio, esta segunda regla estuvo muy lejos de constituir la fórmula ideal para estructurar en definitiva un sistema competencial entre el Fisco Federal y los de las Entidades, ya que jamás reflejó lo que sucedía en la realidad ni tomó en cuenta reales competencias, tradicionalmente reservadas a la Federación. De ahí que haya tenido que recurrirse a una interpretación bastante general de la fracción VII del propio Artículo 73, correspondiente a la realidad.

c) Artículo 73, fracción VII. Sobre este particular, Margain Manautou nos plantea la siguiente tesis interpretativa:

"En la fracción XXIX se enumeran determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos en los términos de la fracción VII del mismo Artículo 73 Constitucional; o sea, que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede concurrir con los Estados, afectando otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes".²⁵

En otras palabras, este razonamiento se estructura en la siguiente forma: la aludida fracción VII dispone que: "El Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto"; lo cual indica que su Potestad Tributaria no tiene mas límite que el de las necesidades presupuestarias de la Federación. De tal manera que si las fuentes gravables señaladas en la fracción XXIX resultan insuficientes, esto no es para que el Congreso Federal pueda afectar otras fuentes, pues la fracción VII lo faculta para decretar todas las contribuciones que se requieran a efecto integrar en su totalidad el presupuesto nacional.

Con base en este criterio, el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y un cierto número de impuestos especiales sobre diversas actividades productivas que no fueron sustituidos por el Impuesto al Valor Agregado, poseen carta de constitucionalidad a pesar de gravar fuentes de riqueza no contempladas en la multicitada fracción XXIX.

A reserva de tratar más ampliamente esta cuestión en el capítulo IV, no está por demás apuntar que la interpretación comúnmente aceptada de la fracción VII del Artículo 73 Constitucional, si bien refleja lo que sucede en nuestra práctica tributaria, reconoce tal amplitud a la competencia fiscal de la Federación, que puede afirmarse que, dentro del contexto a que da origen, prácticamente no existe ningún recurso económico generado en el País que no pueda ser objeto de un gravámen federal.

25) De la Garza, Sergio F. op. cit., p. 259

d) Artículo 117, fracciones IV, V, VI, y VII, y Artículo 118, fracción I. Estos preceptos contienen una serie de prohibiciones a la actividad económica de las Entidades Federativas que, al contrario sensu, redundan en atribuciones para los Poderes Federales. Algunas de esas prohibiciones están referidas a la materia tributaria, por lo que forman parte del sistema competencial que estamos analizando, en virtud de que, al eliminar de la esfera de actividades de los Gobiernos Locales determinados hechos imponibles, con arreglo al citado Artículo 124, su aprovechamiento se entiende concedido a la Federación. Veamos ambos preceptos, en su parte conducente:

"Art. 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V. Prohibir, ni gravar directa, ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI. Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectue por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia".

"Art. 118. Tampoco pueden (las Entidades Federativas) sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones".

Como puede advertirse, la finalidad de estos preceptos supremos es la de preservar dentro del ámbito Fiscal de la Federación, todos los gravámenes al comercio exterior y un buen número de los vinculados al comercio interior, tradicionalmente canalizados hasta la fecha a través de los impuestos federales a la importación, a la exportación y al valor agregado.

En conclusión, cabe señalar que el Fisco Federal, en su carácter de sujeto activo de los tributos o contribuciones, está dotado de una doble competencia tributaria: expresa y tácita.

La primera le permite de manera exclusiva imponer tributos sobre las siguientes fuentes de riqueza:

- 1.- Comercio Exterior.
- 2.- Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos IV y V del Artículo 27 Constitucional.
- 3.- Instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4.- Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.
- 5.- Especiales sobre: energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal; y producción y consumo de cerveza.
- 6.- Tonelaje y maniobras portuarias.

En tanto que la segunda (la tácita) le confiere el derecho de, en adición a las que acabamos de enumerar, gravar cualquier otra fuente de riqueza disponible en la República, cuando esto sea necesario para integrar el Presupuesto Federal.

Por eso, con todo acierto, nuestra Suprema Corte de Justicia ha sentado la siguiente jurisprudencia:

"La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes:

- a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (Artículo 73, fracción VII, y 124;
- b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (Artículo 73, fracción XXIX);
- c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (Artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118)".²⁶

26) Tesis Jurisprudencial No. 11. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año 1965. 1a. Parte. Pleno. p. 42

D).- Análisis Crítico

El complejo sistema competencial previsto en la Constitución para tratar de deslindar los campos de acción Tributaria de la Federación y de las Entidades Federativas, sólo ha conducido en la práctica a una situación anárquica, producto de la ausencia de reglas precisas que determinen con exactitud las respectivas facultades y limitaciones.

En efecto, si interpretamos en estricto sentido lógico-jurídico los Artículos 73, fracción VII y 124 de nuestra Carta Magna, llegamos a la conclusión apuntada en la parte final del subtema que antecede, de que basta con que el Congreso de la Unión decreta un tributo sobre determinada fuente gravable, para que ésta quede vedada a la impositiva de las entidades, aún en el caso de que con anterioridad la hubieren gravado.

Evidentemente, de seguirse este criterio hasta sus últimas consecuencias, la vida económica de las Entidades Federativas se tornará imposible debido a que el continuo y al parecer interminable crecimiento de la Administración Pública Federal, demanda año con año substanciales incrementos al Presupuesto Nacional que arrebatan a los Gobiernos Locales, casi todos los posibles ingresos tributarios. Un ejemplo, impresionante a nuestro juicio, lo tenemos en el llamado Impuesto sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal. Hace algunos años el Estado de México, imposibilitado para crear su propio Impuesto sobre la Renta por tratarse de una materia reservada al Fisco Federal, decidió gravar no a quienes percibieran sueldos o salarios, sino a los que los pagaran. Este acto de barbarie fiscal -puesto que es un principio absolutamente elemental de nuestra disciplina el que los tributos deben incidir sobre ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca sobre un gasto como el que efecta quien paga un sueldo o un salario- tuvo una explicación y una justificación: la carencia de fuentes imponibles ante el expansionismo tributario de la Federación. No obstante, cual no será la sorpresa de los atribulados causantes cuando tiempo después el Fisco Federal lo incorporó a su potestad impositiva, y cuando a partir de 1988, la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal lo adoptó también como gravámen local acumulándolo sin más al Impuesto Federal.

Este ejemplo nos demuestra la ineficacia de un sistema competencial no limita la esfera de atribuciones del Fisco Federal. Ahora bien, como por una parte la Constitución no aborda el problema con claridad y precisión, y como por la otra, las Entidades Federativas no pueden ser condenadas a la mas completa de las penurias, se ha optado por el fácil pero ilegal camino de la doble tributación, siendo así que en la gran mayoría de las Entidades Federativas coexisten una serie de gravámenes locales al comercio y a la industria con el Impuesto al Valor Agregado; Impuestos sobre Capitales con Impuestos Federales sobre Productos o Rendimientos de Capital establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, etc.

Es decir, no existen reglas fijas y ante tal situación, las entidades se han concretado a no tocar las materias expresamente reservadas a la Federación por la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional, o prohibidas a ellas por los Artículos 117 y 118 del propio ordenamiento supremo, gravando concurrentemente con el Fisco Federal los ingresos que quedan comprendidos dentro de lo que denominamos "competencia tácita" del Erario Federal prevista en la fracción VII del Artículo 73 de Constitución General. De ahí la existencia de los mencionados gravámenes estatales al comercio y a los rendimientos del capital, no obstante tratarse de fuentes económicas sujetas a tributos federales.

Pero, volvemos a insistir, lo mas grave de todo es la carencia de reglas fijas y ciertas que sólo desemboca en el caos, pues así como la gran mayoría de las Entidades Federativas han invadido, por ejemplo, el campo tributario de la imposición federal sobre capitales, ninguna se ha atrevido a gravar directamente las utilidades de las empresas, a pesar de que en ambos casos el fundamento constitucional de los tributos federales se localiza precisamente en la fracción VII del Artículo 73.

Sobre estas bases, nadie está en condiciones de delimitar jurídicamente la competencia tributaria de la Federación y de las Entidades, pues, dígase lo que se diga en contrario, la concurrencia fiscal, además de originar numerosos problemas y confusiones, sólo desemboca en la doble tributación que configura a nuestro juicio una situación claramente inconstitucional.

En efecto, esta falta de definición legal incide en los contribuyentes que se ven forzados a pagar tributos federales y locales sobre un mismo ingreso o rendimiento, en detrimento de su acervo patrimonial y de sus posibilidades de ahorro y reinversión. Así por ejemplo, quien percibe intereses derivados de un contrato de financiamiento celebrado con una empresa domiciliada en el Distrito Federal, se convertirá en causante del Impuesto sobre Productos o Rendimientos de Capital previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta (Federal) y del Impuesto sobre Productos de Capitales que se consigna en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

Esto es injusto, anti-económico y, a fin de cuentas, inconstitucional. No debe permitirse que un mismo ingreso sea gravado por más de un sujeto activo. Sin embargo, se trata de una realidad cotidiana en nuestro medio, motivada por la voracidad creciente de un Poder Federal que tiende a debilitar aún mas las ya de por sí raquíticas economías de las Entidades Federativas, y solapada por textos constitucionales carentes no sólo de técnica jurídica, sino de la congruencia mas elemental.

No debemos olvidar que hay Jurisprudencia en sentido contrario a este punto de vista, pero eso no significa que sea justo, proporcional y equitativo; a continuación transcribo el criterio de nuestra máxima Autoridad Judicial:

"DOBLE TRIBUTACION, EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL.- Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación, con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, este fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal, de tal suerte que en sí misma no es inconstitucional, lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los Tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble Tributación".²⁷ *

En estas condiciones, la única solución viable consiste en la elaboración de una enmienda constitucional que, dejando de lado ambigüedades y supuestos "requerimientos presupuestales", defina y delimite tajantemente las materias tributarias que respectivamente deben integrar las áreas competenciales de la Federación y de las entidades.

Particularmente se requiere de una división expresa de las fuentes gravables, a fin de evitar las competencias "tácita y derivada" que ahora prevalecen y que como hemos visto, inevitablemente conducen a casos de doble tributación. Por eso valdrá la pena rescatar y actualizar el proyecto enviado en 1936 por el Presidente Lázaro Cárdenas al Congreso de la Unión, e inexplicablemente rechazado por éste, a pesar de haber sido elaborado por destacados especialistas en materia hacendaria, encabezados por el entonces Secretario de Hacienda, Don Eduardo Suárez.

Dicho proyecto constituye, hasta la fecha, el único esfuerzo verdaderamente serio por crear un sistema de competencia tributaria entre la Federación y las entidades lo suficientemente preciso y objetivo como para resolver todos los problemas, confusiones e injusticias a que nos hemos venido refiriendo. De ahí que valga la pena reproducirlo a continuación en su parte medular. El proyecto parte, como en sana técnica jurídico-fiscal debe ser, de una clara división entre los tributos exclusivos para la Federación y los reservados a las entidades. Así los primeros están constituidos por:

- a) Impuestos y derechos de importación y exportación.
- b) Impuesto sobre la Renta de las sociedades y de las personas físicas.

27) Jurisprudencia No. 7. Informe 1968. Primer Parte Pleno. SCJN. 8a. Época, pp. 802-7

c) Impuestos sobre los recursos naturales propiedad de la Nación, tales como los de minería, producción, sal y de petróleo, uso de aguas nacionales, pesca, etc.

d) Impuestos sobre las instituciones de crédito y las compañías de seguros.

e) Impuestos especiales sobre la energía eléctrica (producción y consumo), gasolina y otros productos derivados del petróleo, ferrocarriles, transporte por vías generales de comunicación, hilados y tejido, azúcar, cerillos y fósforos, tabacos, alcoholes y mieles incristalizables, aguamiel y productos de su fermentación, cerveza, juegos, loterías y rifas, explotación forestal.

f) Impuestos sobre servicios públicos federales y concesiones otorgadas por la Federación.

En tanto que los tributos reservados a las Entidades Federativas son:

a) El impuesto predial.

b) Un impuesto general sobre la industria y el comercio.

Aunque el Proyecto Cárdenas reclama algunas correcciones y adiciones, pues omite dilucidar, entre otras, las áreas relativas al Impuesto al Valor Agregado, a impuestos tan importantes como los de adquisición de inmuebles y sobre capitales y a la gran mayoría de los derechos, su gran mérito radica tanto en pretender introducir una verdadera división de fuentes gravables, como en velar por la autonomía financiera de las Entidades Federativas, al intentar reservarles la Potestad Tributaria sobre la industria y el comercio, que actualmente constituye una de las dos más importantes percepciones del Fisco Federal. En este sentido, puede afirmarse que se trata de una obra maestra si se le compara con la inconsistente reforma efectuada con efectos a partir del 1o. de enero de 1943 a la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional y cuyas notorias deficiencias señalamos en el subtema inmediatamente precedente.

Pero independientemente de los ajustes que pueda requerir el interesante proyecto inspirado por el Presidente Cárdenas, pensamos que en él se contienen las bases fundamentales para la justa solución que demanda este problema, sencillo en su planteamiento, pero al que la falta de una legislación constitucional adecuada aunada a los intereses y a las prácticas vaciadas que se han venido generando con el transcurso del tiempo, han transformado en complejo e intrincado.

D).- LA COORDINACION FISCAL

La Coordinación Fiscal se define como la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la Ley, se otorga a las Entidades Federativas en el rendimiento de un Tributo Federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Debe distinguirse de la concurrencia fiscal, que se presenta cuando tanto la Federación como las entidades gravan con dos o mas tributos diferentes una misma fuente de ingresos. Esto significa que, mientras en la coordinación existe un solo crédito fiscal que pertenece a la Potestad Tributaria de la Federación, en la concurrencia estamos en presencia de un típico caso de doble tributación.

Ahora bien, nuestra definición de Coordinación Fiscal es susceptible de descomponerse en los siguientes elementos:

1. Sólo puede existir por disposición de una norma constitucional debidamente reglamentada por la Ley Federal secundaria aplicable a la materia de que se trate. Es decir, queda enmarcada dentro del contexto de nuestro principio de legalidad.
2. Presupone la existencia de un tributo o contribución de naturaleza federal.
3. Requiere de la intervención de las Entidades Federativas en las funciones de recaudación y administración del Tributo Federal Coordinado, previa autorización de la Secretaría de Hacienda.
4. Otorga a las entidades coordinadas una participación proporcional en los rendimientos fiscales obtenidos por la Federación.

Como puede advertirse, la Coordinación Tributaria deriva de un tratamiento constitucional y legal que, a fin de profundizar un poco más en este tema, estimamos conveniente exponer a continuación, referido desde luego, al principio básico contenido en la Carta Magna y al desarrollo del mismo a través de la Ley de Coordinación Fiscal.

Así, el párrafo final de la varias veces citada fracción XXIX del Artículo 73 de la Constitución Política nos indica que. "Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de las contribuciones especiales en la proporción que la Ley secundaria federal determine..." Reglamentado esta norma suprema, la Ley de Coordinación Fiscal, en su Artículo 1o. y 6o. establece lo siguiente:

"Artículo 1o.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta Ley. Dichos Estados y el Distrito Federal participarán en el total de impuestos federales y en los otros ingresos que señale esta Ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen".

"Artículo 6o.- Las participaciones federales que recibirán los Municipios del total del Fondo General de Participaciones incluyendo sus incrementos, nunca serán inferiores al 20% de las cantidades que correspondan al Estado, el cual habrá de cubrirse. Las legislaturas locales establecerán su distribución entre los Municipios mediante disposiciones de carácter general..."

Del análisis sistemático de las disposiciones legales transcritas y de otras más de contenido similar que sería largo reproducir aquí, podemos concluir que la Coordinación Tributaria se rige, en términos generales, por las reglas siguientes:

a) No obstante que el citado párrafo final de la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional la limita a unos cuantos impuestos especiales, en la práctica viene operando respecto de todos aquellos tributos que a la Federación le parecen convenientes, como lo demuestran los preceptos de la Ley de Coordinación Fiscal que acabamos de transcribir.

b) La participación de las Entidades Federativas se fija en proporción al rendimiento global de los Tributos Coordinados.

c) Sin embargo, es de hacerse notar que dicha participación no sólo comprende el producto de los tributos coordinados, sino también el de las multas y recargos que se cobren a los contribuyentes remisos domiciliados en el territorio de la entidad de que se trate.

d) Es requisito indispensable que las entidades se abstengan de mantener en vigor gravámenes locales sobre las fuentes de riqueza objeto de los Tributos Federales Coordinados. En esta regla radica la esencia del sistema de coordinación.

e) La Coordinación Fiscal alcanza a los Municipios.

La Coordinación ofrece la ventaja de que al impedir la existencia de tributos locales sobre ingresos gravados por la Federación, evita la concurrencia fiscal y con ello la doble tributación, proveyendo al mismo tiempo de recursos tributarios a las Entidades Federativas que de otra suerte quedarán en la inopia. Se trata de una solución de compromiso que, ante la carencia de normas constitucionales que definan con precisión el problema competencial, permite el expansionismo del Fisco Federal y el debilitamiento progresivo de los Estados de la República.

Esto último, como contrapartida, conlleva una gran desventaja, pues propicia el centralismo fiscal opuesto por esencia a la naturaleza jurídico-constitucional del sistema federal en el que supuestamente vivimos. La Coordinación, a la larga, puede conducirnos a un Régimen Tributario en el que sólo subsistan tributos o contribuciones federales y una serie de participaciones en su rendimiento que, a manera de donaciones gratuitas, alimenten la subsistencia presupuestaria de las Entidades Federativas. Semejante contexto, al que por cierto nos aproximamos a pasos agigantados, significa sólo una cosa: el centralismo político-económico, que convierte la teórica autonomía constitucional de las entidades en letra muerta, pues sin autosuficiencia tributaria no puede hablarse de "autonomía", "soberana en lo concerniente a su régimen interior", ni de nada que se le asemeje.

La Coordinación Fiscal, lejos de representar una solución idónea al complejo problema competencial que se dá entre la Federación y las entidades que la componen, constituye un obstáculo más que, en la medida en que crezca generar nuevos y mayores intereses creados que tenderán a alejarnos de la verdadera solución. Por eso afirmamos que se trata de una cuestión que demanda atención inmediata a nivel de reforma constitucional.

Ahora bien si queremos preservar la estructura política del Estado Mexicano como una República Federal, por fuerza deberemos avocarnos a la resolución de este conflicto partiendo de las premisas del varias veces mencionado Proyecto Cárdenas de 1936, en el que, como en tantas otras obras de este brillante estadista mexicano, que casi siempre se adelantó a su tiempo, se encuentran las bases fundamentales que se repetirán:

a) División tajante entre las fuentes de riqueza gravables exclusivas para la Federación y las reservadas a los fiscos de las entidades.

b) Fortalecimiento de las economías locales mediante la asignación permanente de ingresos tributarios a las Entidades y Municipios, intocables para el Fisco Federal.

Sobre esas bases se procribirán los efectos negativos y viciados tanto de la concurrencia Fiscal como de la Coordinación y se garantizará la autosuficiencia presupuestaria de las entidades, sin la cual no es concebible un genuino federalismo.

2.3.- COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS ENTRE SI Y CON RELACION A SUS MUNICIPIOS

A).- PROBLEMÁTICA COMPETENCIAL

Dada la estructura política administrativa del Estado Mexicano, la Federación se compone de diversas Entidades, las que a su vez, se dividen en conjunto de Municipios. Asimismo se ha señalado que las Entidades son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior, vale decir en lo relativo al manejo administrativo y político de sus respectivos problemas locales. En tanto que el Municipio puede definirse como la célula de la organización del Estado Mexicano, al servir de base para la división territorial y para las propias estructuras políticas y administrativas de las entidades miembros de la Federación.

Ahora bien, como las Entidades Federativas y los Municipios poseen el carácter de sujetos activos de los tributos o contribuciones, se precisa de un régimen competencial que, a semejanza del que prevalece entre la Federación y las Entidades, señale las respectivas esferas de atribuciones tributarias tanto de estas últimas como de los Municipios.

El problema, sin embargo, debe entenderse a dos niveles:

- a) Competencia Fiscal de las Entidades Federativas entre sí;
- b) Competencia Fiscal entre las Entidades y Municipios.

Es decir, no se agota mediante el simple análisis de las relaciones que puedan generarse entre estos dos sujetos activos, sino que comprende además una delicada problemática competencial que lógicamente tiene que surgir cuando, dentro de un mismo territorio federal, coexisten diversas entidades autónomas en lo concerniente a su régimen interior y por ende investidas de Potestades Tributarias también autónomas.

En tales condiciones resulta una cuestión de vital importancia el tratar de localizar e interpretar las reglas aplicables, ya que nuevamente nos encontramos ante una situación que fácilmente puede dar origen a múltiples casos de doble tributación.

Hemos venido insistiendo en que la doble tributación representa un factor negativo e indeseable que, debido a deficiencias de la organización gubernamental, repercute injusta y antieconómicamente en el patrimonio de los causantes y que, por tanto, amerita una total proscripción de nuestro medio jurídico-fiscal.²⁸

No obstante, la estructura política del Estado Federal Mexicano es, por esencia, propicia para este tipo de abusos fiscales, toda vez que la presencia de tres sujetos activos diferentes y dotados de una cierta autonomía entre sí, facilita la reiteración de gravámenes sobre un mismo objeto. Máxime cuando uno de esos sujetos activos - la Federación- afecta la casi totalidad de las fuentes de riqueza disponibles.

Por eso la delimitación de áreas competenciales constituye una tarea especialmente importante, ya que solamente a través de ella puede lograrse no sólo la supresión de los graves fenómenos de doble tributación, sino también lo que debe ser el fundamento de todo sistema fiscal federal sano y progresista: el fortalecimiento económico de las entidades regionales (Estados y Municipios) supuestamente autónomas. No debe perderse de vista que ninguna autonomía político-administrativa es factible si no se cuenta con los medios y recursos que garanticen una previa autosuficiencia económica.

Dicho de otras palabras, en un Estado Federal como lo es el nuestro, la Competencia Fiscal de los tres sujetos activos no debe concretarse al establecimiento de una serie de reglas delimitadoras de fuentes gravables, sino que tiene que inspirarse en un espíritu de justicia que asegure por una parte la integración de Haciendas Públicas fuertes y autónomas, ya sea la Federal, las de las Entidades, o las de los Municipios; y por la otra, la fácil substanciación de los conflictos previsibles en un sistema en el que coactan tres Potestades Tributarias en un mismo territorio y, en términos generales, sobre la misma masa de sujetos pasivos.

De ahí que los problemas competenciales que puedan llegar a presentarse incidan no sólo sobre las relaciones que se dan entre los tres sujetos activos, sino que también comprenden los conflictos entre los integrantes de uno de dichos sujetos: las Entidades Federativas.

De modo que, resumiendo nuestras ideas sobre el particular, podemos afirmar que la problemática del sujeto activo dentro del Derecho Fiscal Mexicano, implica el análisis de tres cuestiones básicas:

1.- Competencia entre la Federación y las Entidades Federativas;

28) Arrijo Vizcaino, Adolfo, op. cit., p. 156

2.- Competencia de las Entidades Federativas entre sí; y

3.- Competencia entre las Entidades Federativas y sus Municipios.

La primera ya fue objeto de análisis en el inicio del presente Capítulo, en tanto que la segunda y la tercera lo estudiaremos mas adelante, en el que enjuiciaremos lo que nuestra legislación positiva dispone al respecto, partiendo de las premisas que hemos dejado enunciadas: la necesidad de un sistema competencial específico, basado en reglas precisas y claras; la importancia de proscribir todos los posibles casos de doble tributación; y el imperativo de fortalecer la autonomía económica de las Entidades y Municipios, ante lo que hemos dado en llamar el expansionismo Tributario de la Federación.

II.- La Fracción IV del Artículo 31 Constitucional y el Principio de Residencia.

Como se ha venido señalando, la coexistencia dentro de un territorio Federal único de varias entidades autónomas dotadas de Potestades Tributarias propias e independientes entre sí, puede dar lugar a multitud de problemas que, por regla general, suelen desembocar en situaciones de doble tributación.

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Del precepto transcrito podemos desprender, en lo tocante a la cuestión que nos encontramos analizando, las siguientes consecuencias:

a) Es obligación de todos los ciudadanos contribuir a los gastos públicos de la Federación.

b) Asimismo, es obligación ciudadana el contribuir a los gastos públicos locales; pero tal obligación se entiende referida exclusivamente a los de la Entidad y Municipio que correspondan al lugar en donde el contribuyente tenga establecida su residencia.

c) Por consiguiente, ningún ciudadano está constitucionalmente obligado a contribuir a los gastos públicos de una Entidad o de un Municipio, en los que no se encuentra domiciliado.

Dicho en otras palabras: la Constitución no establece de manera expresa una regla específica, pero sí en forma implícita un principio-general y uniforme (el de residencia), que aplicado a los conflictos de Competencia Tributaria entre dos o más Entidades Federativas, opera como instrumento de solución jurídica. Esto significa que, a falta de reglas precisas, tiene que recurrirse a una interpretación legal perfectamente válida y clara, ya que el precepto constitucional invocado no deja lugar a dudas en cuanto a que los ciudadanos solamente deben contribuir a los gastos públicos del Estado y Municipio en que residan.

Ahora bien, nuestra Legislación Fiscal positiva respeta y aplica el principio constitucional de residencia. La respuesta, por desgracia, tiene que ser negativa, lo que también en esta materia va a llevarnos a un mar de confusiones y ambigüedades que irremisiblemente desembocan en situaciones de doble tributación.

La realidad es que el principio de residencia referido desde luego al sujeto pasivo que percibe el ingreso gravado y no al deudor tiene escaso campo de aplicación dentro de nuestro Derecho Positivo.

A mayor abundamiento, algunos prestigiados especialistas en la materia se muestran contrarios al principio de residencia porque, a su juicio, limita enormemente las perspectivas tributarias de las entidades.

III.- Análisis de la Fracción IV del Artículo 115 Constitucional.

El tercer aspecto del estudio de la naturaleza jurídica del sujeto activo de los tributos o contribuciones, está constituido por el conjunto de reglas aplicables al sistema competencial entre las Entidades Federativas y sus Municipios. Cuestión fundamental debido a que el Municipio es la célula de la organización política y administrativa del Estado Federal Mexicano ya que como tal representa el primer frente de gobierno para la ciudadanía.

La idea de introducir el Municipio Libre en la Constitución de 1917 (pues como se recordará, no fue previsto en la Carta Magna de 1857) obedeció al deseo de que prácticamente cada población de la República contara con una autoridad local e inmediata, debidamente constituida, que al encontrarse familiarizada con los problemas y necesidades del lugar pudiera atenderlos en forma rápida y efectiva.

Fue así como dentro del seno del Congreso Constituyente se debatió largamente la cuestión Municipal, para desembocar en la redacción del Artículo 115 en vigor. Desde luego, la parte central de tales deliberaciones recayó en el texto de la fracción relativa al aspecto económico, pues difícilmente puede pensarse que el Municipio sea verdaderamente libre para llevar a cabo las importantes tareas de gestión del bienestar colectivo que teóricamente tiene asignadas, si no cuenta con un principio de autosuficiencia hacendaria jurídicamente garantizado.

Lógicamente, al regularse en el Artículo 115 de la Constitución Política, el procedimiento para la integración de la Hacienda Municipal, en dicho precepto tuvieron que sentarse las bases del régimen competencial con las Entidades Federativas. De ahí la importancia de tener que efectuar un análisis detallado sobre el particular.²⁹

a).- *Génerals*

Un punto de gran interés que sirve de base para entender cabalmente la triste penuria en la que vegetan la mayoría de las Haciendas Municipales en la actualidad, como ya lo hemos visto en el presente trabajo es el relativo a los debates que se suscitaron en el Congreso Constituyente 1916-1917 en torno al problema económico Fiscal del Municipio, pues en los mismos -particularmente en algunos de los votos minoritarios- se encuentran las razones de la referida penuria y de lo que pudo y debió haber sido su solución.

Turnado a la Segunda Comisión de Constitución el proyecto del Artículo 115 elaborado por el Señor Venustiano Carranza, que entonces ejercía las funciones de Jefe de Estado, ésta emite el siguiente dictamen:

"Teniendo en cuenta que los Municipios salen a la vida después de un largo período de olvido de nuestras instituciones, y que la debilidad de sus primeros años los haga víctimas de ataques de autoridades mas poderosas, la Comisión ha estimado que deben ser protegidos por medio de disposiciones Constitucionales y garantizarles su hacienda, condición *sine quanon* de vida y su Independencia, condición de su eficacia".³⁰

A partir de la presentación de este dictámen se inicia una fuerte discusión entre un grupo de diputados constituyentes que pugna por que la Ley Suprema establezca y garantice las percepciones de la Hacienda Municipal y otro que, víctima de un federalismo exacerbado, pretende que esta cuestión se reserve a los Poderes de las Entidades Federativas a fin de no vulnerar el principio de autonomía o de "soberanía en lo concerniente al régimen interior".

29) Arriaga Vizcaino, Adolfo, op. cit., p. 163

30) Diario de los Debates, Tomo II, p. 504

En apoyo de la primera postura, se hicieron valer los siguientes votos razonados: El de los diputados Heriberto Jara e Hilario Medina que, en su parte fundamental, afirma: "No se concibe la libertad política cuando la libertad económica no está asegurada, tanto individual como colectivamente. Al Municipio se le ha dejado una libertad muy reducida, casi insignificante; una libertad que no puede tenerse como tal, porque sólo se ha concretado al cuidado de la población, al cuidado de la política, y podemos decir que no ha habido un libre funcionamiento de una Entidad en pequeño que está constituida por sus tres poderes... queremos que el Gobierno del Estado no sea ya el papá que, temeroso de que el niño compre una cantidad exorbitante de dulces que le hagan daño, le recoja el dinero que el padrino o el abuelo le ha dado y después le dá centavo por centavo para que no le hagan daño las charamuscas. Los Municipios no deben estar en esas condiciones, seamos consecuentes en nuestras ideas, no demos libertad política y restrinjamos hasta lo último la libertad económica, porque entonces la primera no podrá ser efectiva, quedar simplemente consignada en nuestra Carta Magna como un bello capítulo y no se llevará a la práctica, porque los Municipios no podrán disponer de un solo centavo para su desarrollo sin tener antes el pleno consentimiento del Gobierno del Estado... están todos en que la verdadera y única base de la libertad municipal está en el manejo libre de los fondos con que debe contar el Municipio... (que) debe tener su hacienda propia, porque desde el momento en que el Municipio en hacienda tenga un tutor, sea el Estado o la Federación, desde ese momento deja de subsistir".

Dentro de ese contexto, los diputados Machorro Narváez y Arturo Méndez, suscribieron un voto particular que proponía para la fracción II del Artículo 115, el texto que a continuación se transcribe:

II.- Los municipios tendrán libre manejo de su hacienda y ésta se formará de lo siguiente:

1o. Ingresos causados con motivo de servicios públicos que tiendan a satisfacer una necesidad general de los habitantes de la circunscripción respectiva.

2o. Una suma que el Estado reintegrará al Municipio y que no será inferior al 10% del total de lo que el Estado recaude para sí por todos los ramos de riqueza privada de la municipalidad de que se trate.

3o. Los ingresos que el Estado asigne al Municipio para que cubra todos los gastos de aquellos servicios que, por la organización municipal, pasen a ser del resorte del ayuntamiento y no sean los establecidos en la base 1a. de este inciso. Estos ingresos deberán ser bastantes a cubrir convenientemente todos los gastos de dichos servicios".³¹

Es evidente que en el seno del Congreso Constituyente exista un cierto consenso acerca de la inutilidad de estructurar un Municipio pretendidamente libre sin asegurar la autosuficiencia de su Hacienda. Aún cuando los votos particulares de los diputados Jara, Medina, Machorro y Méndez contenían ciertas deficiencias como la de convertir a los Municipios en simples partícipes de los rendimientos de algunos tributos estatales, indudablemente otorgaban una protección constitucional al desarrollo del Municipio al asignarle fuentes exclusivas de ingresos en función de los servicios públicos fundamentales que debe satisfacer.

No obstante, la mayoría temerosa de invadir cuestiones propias de cada gobierno local, prefirió inclinarse por un proyecto presentado por el diputado Ugarte, al que corresponde, en esencia, el texto vigente; y al que se considera como el causante de las actuales Tribuciones Municipales, por haber entregado a las Entidades Federativas el destino económico de Municipios por esa razón nunca han podido ser auténticamente libres.

Sin embargo, antes de culpar a nuestros Constituyentes de lo que con el tiempo se ha transformado en una lamentable falla, debemos entender que si actuaron en esa forma, fue precisamente debido a que aún estaban frescos en la mente de casi todos ellos, los nefastos recuerdos de los excesos centralistas que en perjuicio de las entidades habían sido tan frecuentes durante el largo gobierno del General Porfirio Díaz.

b).- Texto Vigente

Conforme a su redacción actual, la fracción IV del Artículo 115 Constitucional establece lo siguiente:

"IV.- Los municipios administrarán libremente su Hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

31) Diario de los Debates, Tomo II, p. 504

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones Federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c).- Los Ingresos Derivados de la Prestación de Servicios Públicos a Cargo.

Las Leyes Federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las Leyes Locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las Legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles".

De dicho precepto se desprende claramente cual es la regla básica para la Competencia Tributaria entre las Entidades Federativas y sus Municipios: de las contribuciones reservadas a las entidades (es decir, de las que no queden comprendidas dentro de la esfera de atribuciones de la Federación), éstas deciden libremente, por conducto de sus respectivas Legislaturas Locales, cuales pertenecen a la Potestad Contributiva de los Organos Municipales.

Lo anterior literalmente significa que la Hacienda Pública Municipal se encuentra en manos de las Entidades Federativas, las que a su libre arbitrio y sin mas formalidad que la de recabar un voto favorable, sus Legislaturas, están constitucionalmente autorizadas para fijar el monto de los presupuestos de ingresos de sus municipios. O sea el Municipio no cuenta con mas fuentes gravables que las que le parecen convenientes al Poder Legislativo del Estado al que pertenece. En semejantes condiciones, una entidad están en entera libertad de promover la autosuficiencia hacendaria de sus municipios, o de estrangularlos económicamente.

Ahora bien, como las finanzas estatales rara vez son boyantes debido fundamentalmente al varias veces aludido "Expansionismo Tributario" de la Federación, el margen de recaudación fiscal que dejan a disposición del Municipio es extraordinariamente reducido.

En realidad se trata ni mas ni menos que de la clásica Ley biológica de la supervivencia de las especies aplicada al Derecho Fiscal: La Federación devora la gran mayoría de las fuentes de riqueza existentes en el País; de las pocas que sobran, las Entidades Federativas las engullen casi en su totalidad; y los restos, verdaderos retazos de ingresos gravables, son graciosamente donados a los Municipios.

El concepto de "Municipio Libre" resulta un verdadero sarcasmo, pues una Hacienda cuya integración presupuestaria es susceptible de ser manipulada al arbitrio de otra instancia política no puede garantizar la Independencia en cualquier sentido (administrativo, económico, social y político) de lo que se quiso convertir en la célula orgánica del Estado Mexicano.

La fracción IV del Artículo 115 Constitucional, al haber ignorado las inteligentes propuestas expresadas en los votos particulares de la minoría, se ha convertido en el principal obstáculo para lograr la Libertad Municipal y por ende ha desvirtuado la esencia misma de nuestras formas de organización política. Ha dado origen a Municipios raquíticos y dependientes que medio sobreviven de las dádivas que gota a gota les conceden la Federación y los Estados.

Se trata de un mal tan arraigado en nuestro medio, que a nadie sorprende que cuando el Jefe del Ejecutivo Federal visita pequeñas o medianas comunidades, los pobladores lo abrumen con peticiones de alumbrado público, drenaje, agua potable, etc.; y sin embargo, a pesar de su cotidianeidad, no deja de ser un hecho asombroso, pues son solicitudes de prestación de los servicios públicos municipales más elementales que por lógica deben estar fuera del campo de acción del Titular del Gobierno Federal. No obstante, la tradicional penuria de sus insignificantes administraciones Municipales, orilla al ciudadano común a recurrir a autoridades mas poderosas para buscar la solución de sus ingentes necesidades.

Nuestra Constitución deja al Municipio desprovisto de todo tipo de medios de defensa económica. No posee fuentes propias de riqueza gravable; no participa en la determinación de su presupuesto de ingresos; no tiene manera de impugnar decisiones de la Legislatura Local que lo perjudiquen hacendariamente. Es decir, se encuentra en una verdadera situación de "capitis diminutio", es una especie de menor de edad que no puede bastarse a sí mismo, ni defenderse. Comentando este grave problema, el jurista mexicano Sergio F. de la Garza externa la siguiente opinión: ¿"Qué singular clase de libertad se dá a un Municipio cuya Hacienda está integrada por las contribuciones señaladas discrecional, arbitraria o caprichosa-

mente por la Legislatura Local? Porque aunque se diga que ésta tiene la obligación constitucional de establecerlas de modo que sean suficientes para atender a las necesidades Municipales, se puede responder que la frase de la Constitución, técnicamente, no pasa de ser un buen consejo. En efecto, ¿Con qué recursos cuenta el Municipio para obtener el cumplimiento forzoso por parte de la Legislatura del Imperativo Constitucional? absolutamente con ningunos. De suerte que el Congreso Local puede burlarse impunemente del mandato constitucional, ya que si no quiere obedecerlo voluntariamente, no hay modo de obligarlo, coactivamente a que lo cumpla. Y basta caer en la cuenta de que con dicha omisión los ayuntamientos han caído en la peor dependencia política respecto al Gobierno Central para comprender su gravedad. Este tendrá siempre una poderosísima e inexorable arma contra los ayuntamientos que rehúsen caer bajo su sujeción, mucho más efectiva, sencilla y sobre todo legalista, que las destituciones o los desafueros reduciendo sus ingresos en forma que no pueda desenvolver sus actividades más indispensables y acabe por sucumbir de muerte natural".³²

La opinión transcrita es a todas luces correcta, el debilitamiento económico de los Municipios es un medio eficaz y directo de fortalecer el centralismo político, comprometido seriamente el futuro social del País. Quienes vivimos inmersos en el maremágnum demográfico de una gran ciudad, a menudo olvidamos que la solución a nuestros cada día más angustiosos y crecientes problemas se encuentra en el desarrollo de pequeños núcleos regionales autosuficientes que sustituyen las inhabitables metrópolis actuales.

La regla para la Competencia Fiscal entre las Entidades Federativas y sus Municipios más sencilla no puede ser: la respectiva Legislatura Local decide anualmente a su arbitrio cuáles han de ser las contribuciones Municipales. Pero ante las aterradoras condiciones de vida urbana que el centralismo político económico y fiscal nos ha deparado, no podemos dejar de preguntarnos, ¿Posee algún valor social este simplismo jurídico que en aras de fortalecer un Poder Central, expansionista y absorbente, olvida que constituimos una enorme Nación plena de recursos naturales y por ello de espacios habitables?

d).- Integración de La Hacienda Municipal

A pesar de que el destino de los Tributos Municipales se encuentra en manos de las Entidades Federativas, las que libremente pueden crearlos, aumentarlos, disminuirlos, del análisis sistemático de buen número de Leyes de Ingresos Estatales que al menos formalmente tratan de respetar la letra de la fracción IV del Artículo 115 Constitucional, podemos advertir la existencia de ciertas constantes que nos permiten afirmar que se ha generado una especie de práctica con-

32) De la Garza, Sergio F. "EL MUNICIPIO, HISTORIA, NATURALEZA Y GOBIERNO". Ed. Porrúa, México, 1947, p. 30

suetudinaria que reserva a los Municipios determinados tipos de fuentes de riqueza gravables. Desde luego resultará aventurado sostener que se trata de normas generales para la integración de la Hacienda Municipal, pues las respectivas Legislaturas pueden variar de criterio en el momento en que lo deseen y reducir a extremos vergonzosos las percepciones Municipales como sucedió con un ayuntamiento del Sureste de la República, que en una ocasión fue ganado, en elecciones populares, por un partido de la oposición. Sin embargo, con las debidas reservas del caso, y sin olvidar la regla competencial contenida en la multicitada fracción IV del Artículo 115 Constitucional, que como la célebre espada de Damocles pende sobre la cabeza de la pretendida Libertad Municipal; es factible afirmar que la Hacienda Pública de los Municipios se integra, en términos generales, mediante la recaudación de los siguientes ingresos tributarios.

a) Impuesto Predial, que se cobra a los propietarios de bienes inmuebles ubicados dentro de la circunscripción territorial del Municipio, en forma periódica y permanente, sobre el valor catastral o el producto del arrendamiento de dichos bienes. Puede decirse que este impuesto constituye un gravámen continuo al ejercicio del derecho de propiedad inmobiliaria. Por esa razón se dice que es una de las principales fuentes de recursos municipales. Tan es así que el inciso a) de la fracción IV del Artículo 115 de la Constitución, hace especial referencia a este tipo de contribuciones.

b) Impuestos especiales sobre: diversiones y espectáculos públicos; rifas, loterías y toda clase de juegos permitidos; matanza de ganado y aves; expendios de bebidas alcohólicas; anuncios y casas de asignación.

c) Impuestos sobre determinadas actividades laborales, generalmente no gravadas, por ser de difícil gravación, por parte de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como billeteros, boleros, cargadores, vendedores ambulantes, fotógrafos ambulantes, músicos ambulantes, fijadores de anuncios y transportistas de carga por medio de vehículos de tracción no mecánica.

d) Impuestos sobre la industria y el comercio que no sean materia del Impuesto al Valor Agregado o de Tributos Estatales, como: puestos ubicados en la vía pública o en los mercados públicos; maquila de nixtamal; venta de determinados productos agrícolas, ganaderos, pesqueros y avícolas; ingresos procedentes de la enajenación de bienes inmuebles; ingresos obtenidos por los establecimientos penitenciarios, de beneficencia y los de enseñanza que se encuentren exentos de Impuesto Federal, ventas de primera mano de bebidas que contengan alcohol, excepto la cerveza y los vinos de mesa elaborados con uva fresca del País.

e) Contribuciones especiales derivadas de las obras y servicios Municipales que beneficien de manera específica a propietarios de inmuebles ubicados en la respectiva jurisdicción municipal.

f) Derechos por suministro y consumo de agua potable.

g) Derechos por los siguientes servicios especiales: empadronamiento y refrendo anual de negociaciones industriales y comerciales ; por expedición de licencias de construcción, reconstrucción y demolición de obras, alineamientos, número oficial y ocupación de la vía pública para obras materiales; expedición de placas y registro de vehículos; legalización de firmas y certificación de documentos; servicios de rastro, sello de carnes y control de carnes preparadas; inhumaciones y exhumaciones llevadas a cabo en el panteón municipal; servicios de registro público de la propiedad y del comercio y de registro de fierros y mercas de herrar.

h) Aprovechamientos por concepto de recargos de multas administrativas y judiciales.

i) Participación en los rendimientos de Impuestos Federales Coordinados; Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, derechos por la extracción del petróleo crudo, y gas natural, y otros.

El procedimiento para la integración de la Hacienda Municipal que se acaba de exponer, aparte de no constituir una norma de aplicación general, pues los renglones que lo componen pueden ser variados a capricho de los Poderes Legislativos estatales e inclusive a juicio de la Federación en el caso de los gravámenes coordinados, ofrece el serio inconveniente de que sólo beneficia a determinados municipios urbanos, como las ciudades de Guadalajara, Monterrey, Toluca, Querétaro, Mérida, Veracruz, Acapulco, etc., que por constituir centros de producción o de distribución disponen de un razonable volumen de fuentes de riqueza susceptibles de convertirse en hechos generadores de los Tributos o Contribuciones que hemos enunciado; pero no a las pequeñas comunidades rurales que constituyen la inmensa mayoría de la organización municipal y que debido a su pobreza no pueden, aunque las legislaturas teóricamente los faculten para ello, imponer tributos a actividades que jamás se desarrollan en su marginadas demarcaciones territoriales.

Al igual que en el caso de la Potestad Tributaria de las Entidades Federativas, pensamos que la solución se encuentra en una reforma a fondo del Artículo 115 Constitucional, como se ha recomendado en diversos Foros Fiscales (Convenciones Nacionales, Reuniones de Tesoreros, etc.) y en algunos estudios especializados. Esto significa rescatar el espíritu original que animó los votos particulares, desgraciadamente minoritarios, de los constituyentes Jara, Medina, Méndez y Machorro Narvez, para garantizar a través de una norma suprema

casulística, precisa y objetiva, un número de contribuciones reservadas en forma exclusiva a los Municipios e intocables para la Federación y los Estados, cuyo producto estimado razonablemente asegure la autosuficiencia presupuestaria de los ayuntamientos. De otra suerte, el pomposo término "Municipio Libre" continuará siendo una mera frase rétrica, vana y carente de toda significancia real.

Además se cree que se trata de un imperativo de inaplazable atención, ya que mientras no se promueva el desarrollo regional, muestra, al parecer, incontrolable tasa de crecimiento demográfico llevar en los próximos años a las grandes áreas urbanas, empezando por la Ciudad de México y su zona metropolitana a convertirse en verdaderos desastres poblacionales, con todas las nefastas consecuencias que esto traerá aparejado, algunas de las cuales infortunadamente ya las estamos experimentando en carne propia.

Por eso somos enemigos decididos de la Coordinación Fiscal y del centralismo político que conlleva. Nada ganamos con transformar a las partes integrantes de la Federación en simples comparsas dependientes en todo y para todo del poder central. Si queremos que nuestra Nación se desarrolló armónica e integralmente, de manera ineludible deberemos fortalecer las Potestades Tributarias de las Entidades Federativas y de los Municipios. Ahí está el secreto. Secreto tan sencillo, y sin embargo, de tan difícil implementación.

2.4.- CONSIDERACIONES GENERALES

1.- La potestad tributaria reside en nuestro poder legislativo específicamente en nuestra cámara de diputados, como se contempla en nuestro artículo 74 de nuestra Carta Magna-órgano encargado de iniciar una norma tributaria.

2.- los ciudadanos mexicanos que integran nuestra cámara de diputados y que han sido elegidos por el voto popular para cuidar los intereses del mismo, son los verdaderos responsables de discutir y aprobar las contribuciones que deban decretarse, siendo los verdaderos responsables de los alcances de las mismas, por lo que debe adicionarse en el artículo 55 de Nuestra Carta Magna una preparación mínima académica a los ciudadanos que integran la cámara de diputados trayendo como consecuencia la capacidad intelectual para poder reflexionar los asuntos que le correspondan, no es posible que nuestro órgano legislativo lo integren personas analfabetas e ineptas para desempeñar un cargo tan importante, en el cual los actos de las mismas nos afectan a todos.

3.- Todos y cada uno de los ingresos tributarios mencionados en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, se encuentran reservados a la Federación.

4.- No obstante, con apoyo en lo que dispone la fracción VII del artículo 73 de la Carta Magna, el Congreso de la Unión está facultado para decretar en materia federal todas las contribuciones que estime necesarias para cubrir el Presupuesto Nacional, en adición a las que deriven de la fracción XXIX del propio precepto legal. Sobre este particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el siguiente criterio: "Es inexacto que la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional limite a la VII del mismo precepto, que faculta al Congreso a imponer contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto. No puede considerarse como lo es la enunciada en la referida fracción XXIX del artículo 73, como una limitación al Congreso de la Unión para establecer los impuestos aun federales que sean indispensables para cubrir el gasto público...³³. De lo anterior se desprende el siguiente razonamiento, aparentemente no existe un Ingreso Tributario generado en la República, que no sea susceptible de quedar afecto a una contribución de carácter federal, siendo la excepción la materia inmobiliaria, la cual atribuye al Municipio la Facultad de establecer contribuciones en éste rubro a partir de las reformas al artículo 115 constitucional realizadas en 1983 e iniciadas por el entonces Presidente de la República, Miguel de la Madrid Hurtado.

5.- Las Entidades Federativas están legalmente impedidas para gravar las Fuentes enumeradas en los artículos 73, fracción XXIX, 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118, fracción I, de la Constitución Política que nos rige. No obstante, en aplicación de la regla de las "facultades implícitas" contenida en el artículo 124 del ordenamiento supremo, tienen Potestad para imponer tributos sobre las materias no reservadas de manera expresa a la Federación. Esto ha ocasionado que las Entidades concurren con el Fisco Federal en la imposición de las mismas fuentes, originando indeseables situaciones de doble tributación pues la Federación funda en estos casos su Potestad Tributaria en la fracción VII del artículo 73, en tanto que los Fiscos locales se basan en el invocado artículo 124.

6.- La situación anterior ha dado origen al Sistema de Coordinación Fiscal que autoriza a las Entidades Federativas y Municipios a participar en una cierta proporción en los rendimientos de algunas contribuciones federales, a condición de que se obtengan de mantener en vigor gravámenes locales sobre los mismos hechos imponibles.

7.- La Competencia Tributaria de las Entidades Federativas entre sí, se rige por el "principio de residencia" previsto en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que impide a una Entidad gravar los ingresos, rendimientos o utilidades de las personas físicas o morales, que no tengan establecido su domicilio en su respectivo territorio, aún cuando dentro del mismo se haya producido el hecho generados del Tributo de que se trate, o bien cualquier acto vinculado con dicha generación.

8.- La Hacienda Pública Municipal se integra con las contribuciones que discrecionalmente y dentro de su esfera de Competencia Tributaria, asignan a los Municipios las Legislaturas Locales de las Entidades Federativas a las que pertenecen, y por el porcentaje que en los rendimientos de los Impuestos Federales Coordinados les otorgan las mismas Legislaturas.

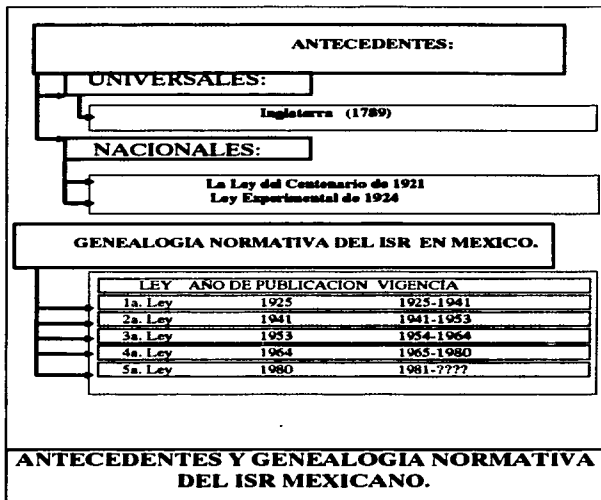
CAPITULO III

EVOLUCION HISTORICA DEL ISR REFERENTE A INGRESOS POR ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES

INTRODUCCION

Iniciamos este capítulo retomando como introducción lo que el Maestro e Investigador José Ramón Morales Hernández¹ ha dado a conocer en diversos foros en relación a los "Antecedentes y genealogía normativa del I.S.R. Mexicano" y que de manera, pedagógica, sintética y completa nos da cuenta de todos y cada uno de los antecedentes tanto Universales como Nacionales del Impuesto Sobre La Renta.

Retomamos tanto el cuadro resumen de dicha genealogía normativa como la redacción íntegra, incluyendo notas de pie de página dado que las mismas ubican página, sección, tomo, etc, del Diario Oficial de la Federación de donde se extráe la redacción por dicho autor y la forma de citar el Diario Oficial difiere de la de otros Autores.



1) Morales, Hernández, José Ramón. Ponencia: "IMPORTANCIA DEL IVA EN LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS Y DE COORDINACION. (PERSPECTIVASS DEL NUEVO FEDERALISMO)", presentada en el XX CONGRESO NACIONAL ORDINARIO ANUAL DEL COLEGIO NACIONAL DE PROFESORES E INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS, A. C. Celebrado en Aguascalientes, Ags, los días del 1 al 6 de Febrero de 1996.

"Si bien es en Inglaterra en donde nace y se estructura el Impuesto Sobre la Renta; en la Florencia del Renacimiento se encuentra un antecedente del mismo: el llamado Estima que se aplica a los beneficios de los comerciantes con una tasa del 5%, el cual con el tiempo se hizo progresivo bajo el nombre de Scala y que se aplicó en la Industria Textil Florentina².

La renta fue gravada, ya de manera formal, en Inglaterra, en el año de 1789, según Flores Zavaia³.

México la tomó como objeto de gravamen en el año de 1921, con la Ley del Centenario, que lo contempló como un impuesto transitorio⁴. Con posterioridad, el 21 de Febrero de 1924, fue promulgada otra Ley, ya no transitoria sino de carácter experimental⁵, misma que permitió establecer en definitiva, el 18 de Marzo de 1925, la primer Ley del Impuesto Sobre la Renta en México⁶ y en donde dicho impuesto era de carácter cedular.

La Ley del 31 de Diciembre de 1941⁷ substituyó a la anterior y a la vez es substituida por la del Impuesto Sobre la Renta del 30 de Diciembre de 1953⁸; ambas, contemplaron también el Régimen Cedular, régimen que vino a ser substituido por el sistema global que se inicia con la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 31 de Diciembre de 1964⁹.

El Régimen Cedular, ocasionaba demasiadas obligaciones a los contribuyentes. A la Autoridad se le dificultaba la Administración de este Impuesto pues si una persona obtenía ingresos por Honorarios y por Enajenación de bienes debería presentar su respectiva declaración, y a la vez, darse de alta por cada concepto por el que obtuviese ingresos. Si tenía dos o más negocios, por cada negocio estaba obligado a darse de alta y tributar por separado. En cambio, en el Régimen Global, los ingresos totales se acumulan e inició su vigencia el primero de Enero de 1981 habiéndose publicado la misma en el Diario Oficial de la Federación del 30 de Diciembre de 1980¹⁰ y con las modificaciones que ha sufrido a partir de tal fecha, es la que actualmente grava el Ingreso en México.

2) Porrúa y López, Armando. Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta. México: Editorial Porrúa, Textos Universitarios, S.A., 1976.

3) Flores Zavaia, Ernesto. Op. Cit. en nota 10: p. 27.

4) D. O. F. de 20/VII/21.

5) D. O. F. de 27/II/24. Tomo XXVI No. 47, pp. 780-784.

6) Esta Ley fue publicada en el DIARIO OFICIAL F. de 25/III/25 en 8 páginas alcance al No. 70 del Tomo XXIX. Su vigencia se determinó en su Segundo Artículo Transitorio.

7) D. O. F. de 31/XII/41. Tomo CXXIX. No. 50. Sección Cuarta. pp. 33-44.

8) D. O. F. de 31/XII/53. Tomo CCL. No. 50. Sección Cuarta. pp. 1-35.

9) D. O. F. de 31/XII/64. Tomo CCLXVII. No. 49. pp. 14-35.

10) D. O. F. de 30/XII/80.

Observemos que la actual Ley del ISR inicia su vigencia un año después de estar en vigor el IVA en México y tanto en su Exposición de Motivos como en las declaraciones oficiales se señaló que la introducción de una nueva Ley del ISR obedecía a los cambios obligados que debía de tener dicho impuesto por haberse introducido el IVA en México¹¹."

3.1.- EVOLUCION DEL INGRESO POR ENAJENACION DE BIENES EN LA LEY DEL I.S.R.

El presente apartado tiene como finalidad presentar un análisis sobre la evolución que ha tenido la Ley del Impuesto Sobre la Renta en lo referente a los ingresos obtenidos por la Enajenación de Bienes, el cual se comienza a regularizar por el citado ordenamiento a partir del 1o. de enero de 1962, contemplando los ingresos obtenidos por la enajenación de bienes urbanos, en la **CEDULA IV referente a la IMPOSICION DE CAPITALES regulándose en su artículo 125 fracción IX.**

Es importante hacer mención de la iniciativa de reformas y exposición de motivos de 19 de diciembre de 1961 ya que en la misma se motiva la necesidad de gravar la materia inmobiliaria por lo que me permito transcribir un breve párrafo de la misma:

".....ha sido motivo de especial preocupación del ejecutivo a mi cargo al proponer el establecimiento de este impuesto, el considerar con el mas amplio espíritu de equidad la situación de propietarios de bienes inmuebles adquiridos con anterioridad al primero de enero de 1962, respecto de los cuales no parece justificado gravar incrementos de valor que, aunque se realicen efectivamente con posterioridad a la iniciación de vigencia de la reforma, han sido obtenidos a través de años en los que el nuevo tributo no ha estado en vigor. Por estas razones y aún a sabiendas de que la recaudación inmediata por este concepto será insignificante, se ha preferido sugerir a Vuestra Soberanía, adoptar, como punto de partida, el valor que conforme a avalúo bancario tengan los inmuebles al primero de enero de 1962, y gravar únicamente la realización de ganancias que se obtengan en el futuro, en exceso de dicho valor....."

Para efectos de lo anteriormente dicho, veremos cronológicamente las reformas y adiciones que han tenido diversos artículos en lo que respecta al ingreso sobre la enajenación de bienes.

11) Exposición de Motivos a la Iniciativa de Ley del Impuesto Sobre la Renta, Vigésimo Párrafo.

TEXTO EN 1962

NOTA.- Decreto 28 de diciembre de 1961.

***ARTICULO 125.-** Tienen obligación de contribuir en esta cédula, quienes perciben habitual o accidentalmente ingresos procedentes:

I. De intereses simples o capitalizados provenientes de toda clase de préstamos, actos, convenios o contratos;

II. De intereses sobre las cantidades que se adeuden al vendedor como precio de operaciones de compraventa.

En los casos en que el vendedor sea causante del impuesto en cédulas I, II o III, los ingresos comprendidos en esta fracción, que provengan de operaciones propias de su negocio y que deba registrar en su contabilidad, se acumularán a los ingresos gravables en las mencionadas cédulas, pero quedarán exentos del impuesto a que la presente se contrae;

III. De intereses sobre las cantidades anticipadas a cuenta del precio de toda clase de bienes o derechos.

En el caso de que el vendedor sea causante del impuesto en cédulas I, II o III, los ingresos a que se refiere este párrafo, que provengan de operaciones propias de su actividad y que registre en su contabilidad se acumularán a sus ingresos gravables en las mencionadas cédulas y quedarán exentos del impuesto a que esta cédula se refiere;

IV. De intereses provenientes de cuentas corrientes;

V. De anticipos o descuentos sobre títulos o documentos;

VI. Del usufructo de capitales impuestos a rédito y de pensiones por censos y anticresis;

VII. De la constitución de depósitos;

VIII. Del otorgamiento de fianzas, siempre que no se trate de compañías legalmente autorizadas;

IX. De enajenación de inmuebles urbanos y valores mobiliarios, cuando el ingreso sea obtenido por personas físicas, sociedades civiles o asociaciones;

X. De toda clase de inversiones hechas en compañías extranjeras que no operen en el país, percibidos por inversionistas que se encuentren domiciliados en la República;

XI. De toda clase de bonos y obligaciones, bonos hipotecarios que emitan las instituciones de crédito; de cédulas hipotecarias en cuya emisión intervengan; de obligaciones emitidas por empresas; de bonos financieros y certificados de participación no inmobiliaria. Los rendimientos de los valores a que se refiere esta fracción solo causarán el impuesto cuando, tratándose de rendimientos simples, la tasa exceda del 7% anual sobre su valor o cuando, tratándose de rendimientos capitalizados, la tasa media exceda del 7.2% anual.

XII. De cualesquiera otras operaciones o inversiones de capital, sin importar el nombre con que se las asigne, siempre que tales ingresos no estén comprendidos en algunas de las otras cédulas de esta Ley, ni expresamente exceptuados por la misma".¹²

TEXTO EN 1963-1964

NOTA.- En este artículo se reformó la fracción XI por decreto de fecha 28 de diciembre de 1962 vigente al 1o. de enero de 1963.

"ARTICULO 125.-.....

XI. De toda clase de bonos, de obligaciones, de cédulas hipotecarias, de certificados de participación no inmobiliaria, aun cuando los rendimientos tengan el carácter de participación en las utilidades de las empresas o estén condicionados a su obtención. Los rendimientos de los valores a que se refiere esta fracción, sólo causarán el impuesto cuando, tratándose de rendimientos simples, la tasa exceda del 7% anual sobre su valor o cuando , tratándose de rendimientos capitalizados, la tasa media exceda del 7.2% anual, y....."¹³

TEXTO EN 1965, 1966, 1967, 1968, 1969 Y 1970

NOTA.- A partir del 1o. de Enero de 1965 se empieza a regularizar el ingreso por enajenación de bienes urbanos en el artículo 60 fracción III correspondiente al CAPITULO II referente DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS O RENDIMIENTOS DE CAPITAL PERTENECIENTES AL TITULO III denominado DEL IMPUESTO AL INGRESO DE LAS PERSONAS FISICAS.

12) "LEGISLACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1954-1964". Editado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1964, pp. 239-240

13) *Idem.*, p. 365

Es necesario aclarar que inicia su vigencia la 4o. Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en El Diario Oficial de la Federación con fecha 31 de Diciembre de 1964.

***ARTICULO 60.-** Son objeto del impuesto a que este capítulo se refiere, los ingresos, en efectivo o en especie, que perciban como productos o rendimientos de capital, por los siguientes conceptos:

I.- Ingresos procedentes:

a).- De intereses provenientes de toda clase de actos, convenios o contratos.

b).- De las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas, cuando éstas no se presten por instituciones legalmente autorizadas.

c).- De toda clase de inversiones hechas en compañías extranjeras que no operen en el país.

d).- De actos o contratos por medio de los cuales, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.

e).- De la cesión o aportación total o parcial de derechos sobre concesiones, permisos, autorizaciones o contratos, otorgados por las Entidades a que se refiere el inciso d) de esta fracción, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.

f).- De cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo.

g).- De la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario.

h).- De la explotación de derechos de autor.

i).- De inversiones u operaciones de cualquier clase siempre que los mismos no se encuentren gravados conforme a otras disposiciones de esta Ley, ni expresamente exceptuados por la misma.

II.- Intereses procedentes de toda clase de bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación no inmobiliaria.

III.- Ingresos obtenidos por enajenación de inmuebles urbanos o valores mobiliarios.

IV.- Ingresos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

V.- Ingresos procedentes de las ganancias que distribuyan toda clase de empresas establecidas en el país y de las que deban distribuir las sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República, así como sus agencias".¹⁴

TEXTO EN 1971

NOTA.- La fracción V fue reformada por Decreto de diciembre 28 de 1970, publicado en el "Diario Oficial" de 30 del mismo mes y año, para quedar así:

"ARTICULO 60.-Son objeto del impuesto a que este capítulo se refiere, los ingresos, en efectivo o en especie, que perciban como productos o rendimientos de capital, por los siguientes conceptos:

I.- Ingresos procedentes:

- a).- De intereses provenientes de toda clase de actos, convenios o contratos.
- b).- De las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas, cuando éstas no se presten por instituciones legalmente autorizadas.
- c).- De toda clase de inversiones hechas en compañías extranjeras que no operen en el país.
- d).- De actos o contratos por medio de los cuales, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.
- e).- De la cesión o aportación total o parcial de derechos sobre concesiones, permisos, autorizaciones o contratos, otorgados por las Entidades a que se refiere el inciso d) de esta fracción, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.
- f).- De cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo.

14) "LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1965-1977". Editado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1977, p. 345

g).- De la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario.

h).- De la explotación de derechos de autor.

i).- De inversiones u operaciones de cualquier clase siempre que los mismos no se encuentren gravados conforme a otras disposiciones de esta Ley, ni expresamente exceptuados por la misma.

II.- Intereses procedentes de toda clase de bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación no inmobiliaria.

III.- Ingresos obtenidos por enajenación de inmuebles urbanos o valores mobiliarios.

IV.- Ingresos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

V.- Ingresos procedentes de ganancias susceptibles de distribuirse o distribuidas por las empresas, en los siguientes casos.

a).- De las ganancias que distribuyan toda clase de empresas establecidas en el país;

b).- De las ganancias susceptibles de distribuirse cuando no se hayan invertido en activos fijos tangibles destinados directamente a actividades industriales, durante el ejercicio en que se hubiere generado la ganancia o durante el siguiente;

c).- De las ganancias que deban distribuir las sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República, así como de sus agencias".¹⁵

TEXTO EN 1972

NOTA.- Las fracciones I a), II, III, y V, se reformaron por Decreto de diciembre 27 de 1971, publicado en el "Diario Oficial" de 26 del mismo mes y año, para quedar así:

***ARTICULO 60.-**

15) *I.dem.*, p. 348

I.- Ingresos procedentes:

a).- De intereses provenientes de toda clase de actos, convenios o contratos, excepto los señalados en la fracción II de este artículo a los que les serán aplicables las disposiciones relativas a dicha fracción.

.....

II.- Intereses procedentes de toda clase de bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliarios amortizables y certificados de participación ordinarios; así como intereses percibidos con motivo de aceptaciones, títulos de crédito, préstamos y otros créditos a cargo de instituciones de crédito y de organizaciones auxiliares.

A los ingresos anteriores deberán sumarse todos los rendimientos adicionales que se perciban, relacionados con lo que señala esta fracción y al conjunto se aplicará lo dispuesto por el artículo 67.

III.- Ingresos obtenidos por la enajenación de inmuebles urbanos.

.....

V.- Ingresos procedentes de las ganancias que distribuyan toda clase de sociedades establecidas en el país y de las que deban distribuir las sucursales de sociedades extranjeras establecidas en la República, así como sus agencias".¹⁶

TEXTO EN 1973 - 1974

NOTA.- La fracción III fue reformada por Decreto de diciembre 29 de 1972, publicado en el "Diario Oficial" de 30 de diciembre del mismo año, para quedar así:

"ARTICULO 60.-

III.- Ingresos obtenidos por la enajenación de inmuebles".¹⁷

TEXTO EN 1975

NOTA.- La fracción V se reformó por Decreto de noviembre 15 de 1974 publicado en el "Diario Oficial" de 19 del mismo mes y año, para quedar así:

16) *Ibidem.*, p. 355

17) *Ibidem.*, p. 356

"ARTICULO 60.-

V.- Ingresos provenientes de las ganancias que distribuyan toda clase de sociedades establecidas en el país y de las que deban distribuir dichas sociedades cuando clausuren y liquiden el o los negocios que exploten; y las sucursales de sociedades extranjeras establecidas en la República, así como sus agencias".¹⁸

TEXTO 1962-1964

NOTA Este artículo 128 se reformó por decreto del 28 de diciembre de 1961, vigente al 1o. de enero de 1962. Posteriormente en la 4a. Ley que inicia su vigencia en 1965, pasó a ser el artículo 68 que con posterioridad se transcribe

"ARTICULO 128.- El ingreso gravable a que se refiere la fracción IX del artículo 125, en lo que respecta a inmuebles, se determinará como sigue:

Tratándose de inmuebles adquiridos antes del primero de enero de 1962 se tendrá en consideración la diferencia entre el valor que tengan en esa fecha, y el ingreso total obtenido por la enajenación.

Si el inmueble es adquirido con posterioridad al primero de enero de 1962, se tendrá en consideración la diferencia entre el costo de adquisición y el ingreso total obtenido por la enajenación.

Respecto de bienes adquiridos total o parcialmente a título gratuito a partir del primero de enero de 1962, se considerará como valor de adquisición el que se haya tomado como base para efectos fiscales o, en su defecto, el de avalúo referido a la fecha de adquisición.

Para los fines de este artículo se deberá practicar avalúo por institución de crédito, en los términos que señale el Reglamento que determinará el valor del inmueble referido al primero de enero de 1962 y a las fechas de adquisición según sea el caso."

TEXTO EN 1965, 1966, 1967

"ARTICULO 68.- Para los efectos de la fracción III del artículo 60 se procederá como sigue:

18) Idem., p. 358

Tratándose de inmuebles adquiridos antes del 1o. de enero de 1962 se tendrá en consideración la diferencia entre el valor que tengan en esa fecha y el del monto de la enajenación.

Si el inmueble es adquirido con posterioridad al 1o. de enero de 1962, se tendrá en consideración la diferencia entre el valor en la fecha de adquisición y el valor en el momento de hacerse la enajenación.

Respecto de bienes adquiridos totalmente o parcialmente por herencia o legado a partir del 1o. de enero de 1962, se considerará como valor de adquisición el que se haya tomado como base para efectos fiscales o, en su defecto, el de avalúo referido a la fecha de adquisición.

En el caso de bienes adquiridos por donación, se tendrá en cuenta la diferencia de valores según avalúos que correspondan a la fecha de adquisición por el donante, posterior al 1o. de enero de 1962, o a dicho día si la adquisición fué anterior, y la fecha de enajenación por el donatario.

Para los fines de este artículo se deberá practicar avalúo por institución de crédito, en los términos que señale el reglamento, que determinará el valor del inmueble referido al 1o. de enero de 1962, y a las fechas de adquisición y enajenación, según sea el caso".¹⁹

TEXTO DESDE 1968-1975

NOTA.- Se reformó el párrafo último por decreto de 28 de diciembre de 1967 publicado en el "Diario Oficial" de 29 del mismo mes y año, para quedar así:

"ARTICULO 68.- Para los efectos de la fracción III del artículo 60 se procederá como sigue:

Tratándose de inmuebles adquiridos antes del 1o. de enero de 1962 se tendrá en consideración la diferencia entre el valor que tengan en esa fecha y el del monto de la enajenación.

Si el inmueble es adquirido con posterioridad al 1o. de enero de 1962, se tendrá en consideración la diferencia entre el valor en la fecha de adquisición y el valor en el momento de hacerse la enajenación.

19) *Idem.*, p. 370

Respecto de bienes adquiridos totalmente o parcialmente por herencia o legado a partir del 1o. de enero de 1962, se considerará como valor de adquisición el que se haya tomado como base para efectos fiscales o, en su defecto, el de avalúo referido a la fecha de adquisición.

En el caso de bienes adquiridos por donación, se tendrá en cuenta la diferencia de valores según avalúos que correspondan a la fecha de adquisición por el donante, posterior al 1o. de enero de 1962, o a dicho día si la adquisición fué anterior, y la fecha de enajenación por el donatario.

Para los fines de este artículo se practicará avalúo por instituciones de crédito autorizadas al efecto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que determinará el valor del inmueble referido al 1o. de enero a la fecha de adquisición y enajenación, según el caso. En adquisición posteriores al 1o. de enero de 1962 no se practicará nuevo avalúo y los consignados en los contratos de adquisición y enajenación, se tendrá en cuenta la diferencia mayor".²⁰

TEXTO EN 1976

NOTA.- El art. 68 se reformó por decreto de 26 de diciembre de 1975, publicado en el "Diario Oficial" de 31 del mismo mes y año, para quedar así:

"ARTICULO 68.- Para los efectos de la fracción III del artículo 60 se procederá como sigue:

Tratándose de inmuebles adquiridos antes del primero de enero de 1962, se tendrá en consideración la diferencia entre el valor que tengan en esa fecha y el del momento de la enajenación.

Si el inmueble es adquirido con posterioridad al 1o. de enero de 1962 se tendrá en consideración la diferencia entre el valor en la fecha de adquisición y el valor en el momento de hacerse la enajenación.

En el caso de bienes adquiridos por donación, herencia o legado se tendrá en cuenta la diferencia de valores según avalúo que corresponda a la fecha de adquisición por el donante o por el autor de la sucesión posterior al 1o. de enero de 1962 o a dicho día si la adquisición fue anterior y la fecha de enajenación por el donatario, el heredero o el legatario.

20) *Idem.*, p. 371

Para los fines de este artículo se practicará avalúo por instituciones de crédito autorizadas al efecto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mismas que determinarán el valor del inmueble referido al 1o. de enero de 1962 o a la fecha de adquisición o enajenación, según sea el caso. En adquisiciones posteriores al 1o. de enero de 1962 no se practicará nuevo avalúo referido a la fecha de adquisición, en estos casos, si fueren diversas las diferencias entre los valores de avalúo y los consignados en los contratos de adquisición y enajenación o los que se hayan tomado como base para los efectos de los impuestos locales o municipales, sobre traslación de dominio se tendrá en cuenta la diferencia mayor. En los casos de expropiación se considerará como precio de la enajenación el importe de la indemnización".²¹

TEXTO EN 1977

NOTA.- En este artículo se reformó su párrafo último, por decreto de diciembre 30 de 1976, publicado en el "Diario Oficial" de 31 del mismo mes y año, para quedar así:

"ARTICULO 68.- Para los efectos de la fracción III del artículo 60 se procederá como sigue:

Tratándose de inmuebles adquiridos antes del 1o. de enero de 1962, se tendrá en consideración la diferencia entre el valor que tengan en esa fecha y el del monto de la enajenación.

Si el inmueble es adquirido con posterioridad al 1o. de enero de 1962 se tendrá en consideración la diferencia entre el valor en la fecha de adquisición y el valor en el momento de hacerse la enajenación.

En el caso de bienes adquiridos por donación, herencia o legado, se tendrá en cuenta la diferencia de valores según avalúo que corresponda a la fecha de adquisición por el donante o por el autor de la sucesión, posterior al 1o. de enero de 1962 o a dicho día si la adquisición fue anterior y la fecha de enajenación por su donatario, el heredero o el legatario.

Para los fines de este artículo se practicará avalúo por instituciones de crédito autorizadas al efecto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mismas que determinarán el valor del inmueble referido al 1o. de enero de 1962, o a la fecha de adquisición y enajenación según el caso. En adquisiciones posteriores al 1o. de enero de 1962, no se practicará nuevo avalúo referido a la

21) *Idem.*, p. 373

fecha de adquisición. En estos casos, si fueren diversas las diferencias entre los valores de avalúo y los consignados en los contratos de adquisición y enajenación, o los que se hayan tomado **como base para efecto del impuesto predial**, se tendrá en cuenta la diferencia mayor. En los casos de expropiación se considerará como precio de la enajenación el importe de la indemnización."²²

TEXTO EN 1976

NOTA.- Este artículo se adiciona por decreto de 26 de diciembre de 1975, publicado en el "Diario Oficial" de 31 del mismo mes y año, para quedar así:

"ARTICULO 68 bis.- En las operaciones de fideicomiso en las que se afecten bienes inmuebles, estos se considerarán enajenados:

I.- En el acto de la constitución del fideicomiso si se designa fideicomisario diverso del fideicomitente y siempre que éste no tenga derecho a readquirir del fiduciario el inmueble.

II.- En el acto en que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir el inmueble del fiduciario, si al constituirse el fideicomiso se hubiere establecido tal derecho.

III.- En el acto de designar fideicomisario, si éste no se designó al constituirse el fideicomiso.

IV.- En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que titule la propiedad del inmueble a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere el inmueble en el acto de su designación y que lo enajena en el momento de ceder sus derechos o dar dichas instrucciones.

V.- En el acto en que el fideicomitente cede sus derechos que incluya el de que el inmueble se titule a su favor.

En los casos a que se refiere este artículo y salvo lo señalado por el mismo, se aplicarán las reglas y los procedimientos de valuación a que se refiere el artículo 68 de esta Ley."

22) *Idem.*, p. 374

TEXTO 1962-1964

NOTA Este artículo 129 se reformó por decreto del 28 de diciembre de 1961, vigente al 1o. de enero de 1962. Posteriormente en la 4a. Ley que inicia su vigencia en 1965, pasó a ser el artículo 69 que con posterioridad se transcribe:

"ARTICULO 129.- De las diferencias a que se refiere el artículo anterior, podrán deducirse para determinar el ingreso gravable:

I.- Los impuestos, derechos y gastos notariales por escrituras: de adquisición que se efectúen a partir del primero de enero de 1962 y de enajenación pagados por el sujeto del impuesto en esta cédula;

II.- los impuestos derechos locales de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten el inmueble, pagados entre el primero de enero de 1962 y la fecha en que se realice la enajenación, o entre las fechas de adquisición y enajenación, según sea el caso.

III.- El importe de las inversiones hechas en construcciones mejoras y ampliaciones del inmueble, durante los períodos antes mencionados, excepción hecha de los gastos de conservación.

IV - Las pérdidas que sufra el causante a partir de la vigencia de esta Ley, en el ejercicio fiscal en el que se realice la enajenación o en el inmediato anterior, con motivo de la enajenación de otros inmuebles urbanos, siempre que dichas pérdidas se determinen en los términos del artículo que antecede."

TEXTO DESDE 1965-1975

"ARTICULO 69.- Del monto de las diferencias del ingreso a que se refiere el artículo anterior podrán deducirse:

I.- Los impuestos, derechos y gastos notariales por escrituras de adquisición que se efectúen a partir del 1o. de enero de 1962 y de enajenación pagados por el sujeto del impuesto.

II.- Los impuestos o derechos locales de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten el inmueble, pagados entre el 1o. de enero de 1962 y la fecha en que se realice la enajenación, según el caso.

III.- El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble, durante los períodos antes mencionados, excepción hecha de los gastos de conservación, y

IV.- Las pérdidas que sufre el causante en el ejercicio fiscal en el que se realice la enajenación o en los cinco inmediatos anteriores, con motivo de la enajenación de otros inmuebles urbanos, siempre que dichas pérdidas se determinen en los términos del artículo que antecede".²³

TEXTO EN 1976

NOTA.- En este artículo se reformó el primer párrafo por decreto de diciembre 26 de 1975, publicado en el "Diario Oficial" de 31 del mismo mes y año para quedar así:

"ARTICULO 69.- Del monto de las diferencias del ingreso a que se refiere el artículo 68, podrán deducirse:"

TEXTO EN 1977

NOTA.- En este artículo se reformó su fracción IV, por decreto de diciembre 30 de 1976, publicado en el "Diario Oficial" del 31 del mes y año, para quedar así:

"ARTICULO 69.- Del monto de las diferencias del ingreso a que se refiere el artículo 68, podrán deducirse:....

IV.- Las pérdidas que sufre el causante en el ejercicio fiscal en el que se realice la enajenación o en los cinco inmediatos anteriores con motivo de la enajenación de otros inmuebles urbanos, siempre que dichas pérdidas se determinen en los términos del artículo 68 de esta Ley".²⁴

TEXTO 1962-1964

NOTA.- Este artículo se reformó por Decreto de 28 de diciembre de 1961, vigente al 1o. de enero de 1962. Posteriormente en la 4a. Ley que inicia su vigencia en 1965, pasó a ser el artículo 70 que con posterioridad se transcribe

"ARTICULO 130.- El monto del impuesto a que se refiere la fracción IX del artículo 125 será el que resulte de aplicar sobre el ingreso gravable la siguiente

23) *Idem.*, p. 375

24) *Idem.*, p. 376

TARIFA:

MONTO DEL INGRESO GRAVABLE

Tiempo transcurrido entre la adquisición y la enajenación del bien	Hasta	De	De	De	Más de
	\$100,000.00 a	\$100,000.01 a	\$200,000.00 a	\$300,000.01 a	\$400,000.00
Hasta un año	12%	14%	16%	18%	20%
Más de un año hasta dos	10%	12%	14%	16%	18%
Más de dos años hasta tres	8%	10%	12%	14%	16%
Más de tres años hasta cuatro	6%	8%	10%	12%	14%
Más de cuatro años	5%	6%	8%	10%	12%

Tratándose de operaciones otorgadas en escrituras públicas el pago se hará dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se haya empezado a otorgar la escritura o minuta, sin consideración a la fecha en que los otorgantes la firmen, aplicándose a este impuesto las disposiciones de los artículos 84 a 101 de la Ley General del Timbre. En los demás casos el impuesto se pagará dentro de los quince días siguientes a la fecha de la operación, en la Oficina Federal de Hacienda que corresponda al domicilio.

TEXTO DE 1965 A 1972

*ARTICULO 70.- La base del impuesto a que se refiere la fracción III del artículo 60 será la ganancia obtenida, determinada respecto de bienes inmuebles de acuerdo con los dos artículos anteriores, y ajustada a la cifra que resulte de aplicar la siguiente escala:

Quando el tiempo transcurrido entre la adquisición y la enajenación fuere:	El por ciento de la ganancia que se considerará gravable será:
Hasta 2 años.....	80%
Mas de 2 años hasta 4.....	70%
Mas de 4 años hasta 6.....	60%
Mas de 6 años hasta 8.....	40%
Mas de 8 años hasta 10.....	20%
Mas de 10 años.....	No se gravará

No se gravará la ganancia derivada de la enajenación de un bien inmueble en que el causante hubiera tenido su domicilio en los dos últimos años, si dentro del año siguiente a la enajenación invierte el importe obtenido por la misma en la adquisición o construcción de otro inmueble en que establezca su domicilio, previa autorización que otorgue la S. H. C. P. con base en las reglas generales que al efecto expida.

La ganancia a que este artículo se contrae no serán acumulables para los efectos de esta Ley".

TEXTO EN 1973 Y 1974

NOTA.- Se reformó por decreto de diciembre 29 de 1972 publicado en el "Diario Oficial" de 30 del mismo mes y año, para quedar así:

"ARTICULO 70.- La base del impuesto a que se refiere la fracción III del artículo 60 será la ganancia obtenida, determinada respecto de bienes inmuebles de acuerdo con los dos artículos anteriores, y ajustada a la cifra que resulte de aplicar la siguiente escala:

Cuando el tiempo transcurrido entre la adquisición y la enajenación fuere:	El por ciento de la ganancia que se considerará gravable será:
Hasta 2 años.....	100%
Más de 2 años hasta 4.....	90%
Más de 4 años hasta 6.....	80%
Más de 6 años hasta 8.....	70%
Más de 8 años hasta 10.....	60%
Más de 10 años.....	50%

No se gravará la ganancia derivada de la enajenación de un bien inmueble en el que el causante hubiere tenido su domicilio en los dos últimos años, si dentro del año siguiente a la enajenación invierte el importe obtenido por la misma en la adquisición o construcción de otro inmueble en que establezca su domicilio, previa autorización que otorgue la S.H.C.P. con base en las reglas generales que al efecto expida.

Tratándose de inmuebles rústicos se aplicarán en lo procedente, las disposiciones señaladas en este precepto así como las contenidas en los artículos 68 y 69 de la presente ley, sustituyéndose la referencia del 1o. de enero de 1962 por la de 1o. de enero de 1963.

Las ganancias a que este artículo se contrae no serán acumulables para los efectos de esta ley".²⁵

TEXTO EN 1975

NOTA.- El segundo párrafo correspondiente a la escala se reformó por decreto de noviembre 15 de 1974, publicado por el "Diario Oficial" de 19 del mismo mes y año, para quedar así:²⁶

25) Idem.. p. 377

26) Idem.. p. 378

"ARTICULO 70.- La base..... a la siguiente escala:

Quando el tiempo transcurrido entre la adquisición y la enajenación fuere:	El por ciento de la ganancia que se considera gravable será:
Hasta 6 años.....	100%
Más de 6 años hasta 7.....	90%
Más de 7 años hasta 8.....	80%
Más de 8 años hasta 9.....	70%
Más de 9 años hasta 10.....	60%
Más de 10 años.....	50%
"

TEXTO EN 1977

NOTA.- Este artículo se reformó por decreto de diciembre 30 de 1976, publicado en el "Diario Oficial" de 31 del mismo mes y año, para quedar así:

"ARTICULO 70.- Para determinar el impuesto, a que se refiere la fracción III del artículo 60, se tomará como punto de partida la ganancia obtenida determinada respecto de bienes inmuebles de acuerdo con los artículos anteriores y ajustada a la cifra que resulte de aplicar la siguiente escala:

Quando el tiempo transcurrido entre la adquisición y enajenación fuere:	El por ciento de la ganancia la que se considera gravable será:
Hasta 6 años.....	100%
Más de 6 años hasta 7.....	90%
Más de 7 años hasta 8.....	80%
Más de 8 años hasta 9.....	70%
Más de 9 años hasta 10.....	60%
Más de 10 años.....	50%

El 20% de la ganancia ajustada conforme a la escala que antecede, se adicionará a los demás ingresos acumulables del causante conforme a los capítulos II o IV del presente título, según sea el caso. La ganancia ajustada no acumulada causará el impuesto que le corresponda de acuerdo con el artículo 71 de esta ley.

No se gravará la ganancia derivada de la enajenación de un bien inmueble en el que el causante hubiera tenido su domicilio en los dos últimos años, si dentro del año siguiente a la enajenación invierte el importe obtenido por la misma en la adquisición o construcción de otro inmueble en que establezca su domicilio previa autorización que otorgue la S.H.C.P., con base en las reglas generales que al efecto expida. Si sólo se invierte en otro inmueble en las condiciones previstas en este precepto, parte del importe obtenido, la liberación del gravámen será proporcional a la parte invertida en el nuevo inmueble.

Para los efectos de esta ley, las ganancias que este artículo se contrae sólo serán acumulables en un 20% de las mismas".

TEXTO DESDE 1966

"ARTICULO 71.- Para calcular el impuesto que corresponda al ingreso gravable calculado para cada operación conforme al artículo que antecede, se aplicará a la base la tarifa contenida en el artículo 75.

Los adquirentes responden solidariamente del impuesto causado por el enajenante.

Tratándose de operaciones consignadas en escrituras públicas el pago será dentro de los 30 días siguientes a la fecha y que se firme la escritura por minuta, aplicándose a este impuesto las disposiciones pertinentes de la Ley General del Timbre. En los demás casos el impuesto se pagará dentro de los quince días siguientes a la fecha de la operación en la oficina federal de hacienda que corresponda al domicilio del causante."

TEXTO EN 1977

NOTA.- Este artículo se reformó por decreto de diciembre 30 de 1976, publicado en el "Diario Oficial" de 31 del mismo mes y año, para quedar así:

"ARTICULO 71.- Para calcular provisionalmente el impuesto que corresponda a cada operación, al total de la ganancia ajustada de acuerdo con la escala del artículo que antecede, se aplicará la tarifa contenida en el artículo 75. El 20% de la ganancia que deba adicionarse a otros ingresos acumulables conforme a los capítulos II o IV de este título según sea el caso pagará el impuesto que resulte de la acumulación o, si no existieran dichos ingresos acumulables, el que corresponda a dicho 20% aplicándole la tarifa que proceda del artículo 75 u 86. Al impuesto resultante de la acumulación, se acreditará el 20% del pagado provisionalmente.

La ganancia no acumulable, causará en definitiva el 80% del impuesto que se hubiere pagado provisionalmente.

Los adquirentes responden solidariamente del impuesto provisional causado por el enajenante.

Tratándose de operaciones consignadas en escrituras públicas o minutas depositadas ante Notario Público, el pago se hará dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta, aplicándose a este impuesto las disposiciones pertinentes de la Ley General del Timbre.

En los demás casos el impuesto se pagará dentro de los quince días siguientes a la fecha de la operación de la Oficina Federal de Hacienda que corresponda al domicilio del causante.

3.2.- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1978-1979

A partir de 1978 se le otorga a los Ingresos por Enajenación de Bienes un apartado específico para su regulación encontrándose en el título III del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas en su capítulo IV, a partir del artículo 66 al 75. En el artículo 66 de la Ley en comentario durante este periodo se mencionan diferentes situaciones o hipótesis las cuales van a considerarse como enajenación, insertándose las mismas en octubre de 1982 en el Código Fiscal de la Federación, las cuales actualmente se encuentran en nuestro artículo 14 del referido Código con algunos cambios. Se hacen reformas al artículo 70 materia de análisis del presente trabajo en lo referente a la determinación de la base gravable respecto de bienes inmuebles aumentando el tiempo transcurrido hasta 25 años, cambiando el término de porcentaje por el de factor a aplicarse. Se les da un tratamiento aparte a las personas que obtengan ingresos por este concepto cuando realicen enajenaciones antes del 1o. de enero de 1973 en lo referente a sus deducciones, quedando de la siguiente manera:

***ARTICULO 70.-** Para ajustar el costo comprobado de adquisición y en su caso el importe de las inversiones deducibles, tratándose de inmuebles y certificados de participación inmobiliaria no amortizables, se procederá como sigue:

I.- Se restará del costo comprobado de adquisición, la parte correspondiente al terreno y el resultado será el costo de construcción. Cuando no se pueda efectuar esta separación se considerará como costo del terreno el 20% del total.

II.- El costo de construcción deberá disminuirse por la depreciación acumulada desde la fecha de adquisición hasta la de enajenación a razón del 3% anual por cada año transcurrido.

Al costo resultante se le aplicará el factor correspondiente conforme a la tabla de ajuste que éste artículo establece. Cuando los años transcurridos sean mas de 33, se considerará que no hay costo de construcción. Las mejoras o adaptaciones que implican inversiones deducibles deberán ajustarse al mismo tratamiento.

Tratándose de bienes muebles distintos de títulos valor y partes sociales, el costo se disminuirá por la depreciación acumulada desde la fecha de adquisición hasta la de enajenación, a razón del 10% anual, o del 20% en vehículos de transporte, por cada año transcurrido. Al costo resultante se le aplicará el factor correspondiente conforme a la tabla de ajuste que establece este artículo. Cuando los años transcurridos sean más de 10, o de 5 en el caso de vehículos de transporte se considerará que no hay costo de adquisición.

Previa solicitud justificada del contribuyente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar que no se disminuya el costo de adquisición en función de los años transcurridos, tratándose de bienes muebles que no pierdan valor con el transcurso de tiempo y sin perjuicio de aplicar a dicho costo la tabla de ajuste contenida en este precepto.

En el caso de terrenos, de títulos valor y de partes sociales, al costo de adquisición se aplicará el factor correspondiente, conforme al número de años transcurridos entre la adquisición y la enajenación, de acuerdo con la siguiente:

Cuando el tiempo transcurrido sea:	El factor correspondiente será:
Hasta 1 año	1.0
Más de 1 hasta 2 años	1.1
Más de 2 hasta 3 años	1.3
Más de 3 hasta 4 años	1.7
Más de 4 hasta 5 años	2.0
Más de 5 hasta 6 años	2.3
Más de 6 hasta 7 años	2.8
Más de 7 hasta 8 años	3.1
Más de 8 hasta 9 años	3.3
Más de 10 hasta 15 años	3.8
Más de 15 hasta 20 años	4.4
Más de 20 hasta 25 años	5.4
De 25 años en adelante	6.0."27

"ARTICULO 72.- Las personas que obtengan ingresos por enajenar inmuebles adquiridos antes del 1o. de enero de 1973, podrán efectuarse las siguientes deducciones en lugar de las señaladas en el artículo 68:

I.- La cantidad que resulte de dividir el valor que arroje el avalúo que se practique al inmueble a la fecha de enajenación, entre el factor que corresponda, conforme al número de años transcurridos entre el 1o. de enero de 1973 y la fecha de enajenación, de acuerdo con la tabla de ajuste en el artículo 70 de ésta Ley. A opción del contribuyente se podrá practicar avalúo referido al 1o. de enero de 1973, por Institución de Crédito Público, en cuyo caso la deducción a que se refiere esta fracción será por el valor que arroje dicho avalúo

II.- El importe de las inversiones hechas en construcciones mejoras y ampliaciones, entre el 1o. de enero de 1973 y la fecha de enajenación. Estas inversiones no incluyen gastos de conservación. Este importe no se ajustará en los términos del artículo 70 de esta ley.

III.- Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras de enajenación pagados por el enajenante.

IV.- Los impuestos o derechos locales de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten el inmueble, pagados entre el 1o. de enero de 1973 y la fecha de enajenación.

V.- Las comisiones y mediaciones pagadas por la enajenante, con motivo de la enajenación del bien".

3.3.- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1980

A partir de 1980 desaparece la tabla para la determinación de la base gravable y la actualización del ajuste, tomando en cuenta para tales efectos la que establece el H. Congreso de la Unión anualmente en su Ley de Ingresos; que a partir de 1962 se había insertado en la Ley del ISR lo cual hacía mas sencilla la comprensión del Impuesto Sobre Ingresos de la Enajenación de Bienes; empezando a ser mas compleja la mecánica de este impuesto al tener que remitirse a la tabla de ajuste que anualmente publique la Ley de Ingresos de la Federación, la cual considero debe encontrarse en la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, como se regulaba antes de 1980; contemplándose en los artículos 70 y 72 de la ley referida, quedando de la siguiente manera:

"ARTICULO 70.- Para ajustar el costo comprobado de adquisición y en su caso el importe de las inversiones deducibles, tratándose de inmuebles y certificados de participación inmobiliaria no amortizables, se procederá como sigue:

I.- Se restará del costo comprobado de adquisición, la parte correspondiente al terreno y el resultado será el costo de construcción. Cuando no se puede efectuar esta separación se considerará como costo del terreno el 20% del total;

II.- El costo de la construcción deberá disminuirse por la depreciación acumulada desde la fecha de adquisición hasta la de enajenación a razón del 3% anual por cada año transcurrido. Al costo resultante se le aplicará el factor correspondiente conforme a la tabla de ajuste establecida en la Ley de Ingresos de la Federación, Cuando los años transcurridos sean mas de 33, se considerará que no hay costo de construcción. Las mejoras o adaptaciones que implican inversiones deducibles deberán sujetarse al mismo tratamiento.

Tratándose de bienes muebles distintos de títulos valor y partes sociales, el costo se disminuirá por la depreciación acumulada desde la fecha de adquisición hasta la de enajenación, a razón del 10% anual, o del 20% en vehículos de transportes, por cada año transcurrido. Al costo resultante se le aplicará el factor correspondiente conforme a la tabla de ajustes establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación.

Cuando los años transcurridos sean más de diez o de cinco en los casos de vehículos de transporte, se considerará que no hay costo de adquisición previa solicitud justificada del contribuyente. La S.H.C.P podrá autorizar que no se disminuya el costo de adquisición en función de los años transcurridos, tratándose de bienes muebles que no pierdan valor con el transcurso del tiempo y sin perjuicio de aplicar a dicho costo la tabla de ajuste contenida en la Ley de Ingresos de la Federación.

En el caso de terrenos, de títulos valor y de partes sociales el costo de adquisición se aplicará el factor correspondiente, conforme al número de años transcurridos entre la adquisición y la enajenación de acuerdo con la tabla de ajuste señalada en la Ley de Ingresos de la Federación.²⁸

NOTA.- A partir de 1981 los ingresos por enajenación de bienes se contemplan en el Capítulo IV, Título IV en los numerales 95 al 103, cambiando en cuestión de redacción mas no de esencia en lo que al ajuste de costo se refiere, contemplándose en los artículos 98 o 99 según el año.

"ARTICULO 72.- Las personas que obtengan ingresos por enajenar inmuebles antes del 1o. de enero de 1973 podrán efectuar las siguientes deducciones, en lugar de las señaladas en el artículo 68:

I.- La cantidad que resulte de dividir el valor que arroje el avalúo que se practica al inmueble a la fecha de enajenación entre el factor que corresponda conforme al número de años transcurridos entre el 1o. de enero de 1973 y la fecha de enajenación de acuerdo con la tabla de ajuste contenida en la Ley de Ingresos de la Federación. A opción del contribuyente se podrá practicar avalúo referido al 1o. de enero de 1973 por institución de crédito autorizada al efecto por la S.H.C.P., en cuyo caso la deducción a que se refiere esta fracción será por el valor que arroje dicho avalúo;

28) Ley del ISR vigente para 1980

II.- El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, entre el 1o. de enero de 1973 y la fecha de enajenación. Estas inversiones no incluyen gastos de conservación. Este importe no se ajustará en los términos del artículo 70 de esta ley;

III.- Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras de enajenación, pagados por el enajenante;

IV.- Los impuestos o derechos locales de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten al inmueble, pagados entre el 1o. de enero de 1973 y la fecha de enajenación;

V.- Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante con motivo de la enajenación del bien.²⁹

NOTA.- A partir de 1981 el contenido del mismo se inserta en el artículo 101. de la Nueva y vigente ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que es derogado el 28 de diciembre de 1989.

3.4.- EVOLUCION DEL CONCEPTO DE ENAJENACION

A).- TEXTO ULTIMO DEL CODIGO ANTERIOR, CON TEXTO CON EL QUE INICIA SU VIGENCIA EL CODIGO ACTUAL

EL ACTUAL CODIGO TUVO SU PUBLICACION EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1981, CONTENIENDO ORIGINALMENTE 256 ARTICULOS Y ONCE TRANSITORIOS. IBA A ENTRAR EN VIGENCIA EL 1o. DE OCTUBRE DE 1982 PERO POR DECRETO DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 1982 SE APLAZO SU VIGENCIA PARA EL 1o. DE ABRIL DE 1983 Y EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE 28 DE DICIEMBRE DE 1982 SON MODIFICADOS VARIOS DE SUS ARTICULOS Y SE SEÑALA COMO NUEVA FECHA DE SU VIGENCIA EL 1o. DE ABRIL DE ESE MISMO AÑO.

"ARTICULO 15" (ANTERIOR DEL CÓDIGO FISCAL)

Para los efectos fiscales se considera:

III. Que existe enajenación de bienes a través del fideicomiso:

29) Ley del ISR vigente para 1980

a. En el acto de la constitución del fideicomiso si se designa fideicomisario diverso del fideicomitente y siempre que éste no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b. En el acto en que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si al constituirse el fideicomiso se hubiera establecido tal derecho.

c. En el acto de designar fideicomisario, si éste no se designó al constituirse el fideicomiso, siempre que dicha designación no recaiga en le propio fideicomitente.

d. En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o dar dichas instrucciones.

e. En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

"ARTICULO 14" (Texto de 1983).

Concepto de Enajenación de Bienes.

Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado.

II. Las adjudicaciones, aún cuando se realicen a favor del acreedor.

III. La aportación a una sociedad o asociación.

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

V. La que se realiza através del fideicomiso, en los siguientes casos:

a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

a). En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

b). En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando el plazo exceda de 12 meses y se difiera más de la mitad del precio para después del sexto mes.

Tratándose de enajenación que se efectúen con clientes que sean público en general, bastará que se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes para poder considerarlas como enajenación a plazo con pago diferido o en parcialidades, siempre que el plazo exceda de 12 meses. No se considerarán enajenaciones al público en general cuando en la documentación comprobatoria se traslade en forma expresa o por separado el impuesto al valor agregado .

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.

B).- MODIFICACIONES QUE HA TENIDO EL TEXTO ORIGINAL DE ESTE ARTICULO Y HASTA 1996

En el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1986 en su página No. 1, se reformó el Artículo 14 en su párrafo segundo que dice:

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran enajenaciones al público en general, cuando en la documentación comprobatoria se traslade en forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado.

(Se deroga el tercer párrafo)

En el Diario Oficial de la Federación del 20 de diciembre de 1991 en su página 2, se hicieron las modificaciones siguientes:

Se reformó la Fracción I que dice:

Toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión a que se refiere el artículo 14-A.

Se adicionó la Fracción VIII que dice:

La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A de este Código.

SE ADICIÓN EL ARTICULO 14-A

Se entiende que no hay enajenación en los siguientes casos:

1.- En escisión, siempre que los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto, de la sociedad escidente y de las escindidas, sean los mismos durante un período de cuatro años contado a partir del primer año anterior a aquél en que se efectúe la escisión.

No se incumple lo dispuesto en el párrafo anterior cuando se enajenen acciones a alguien que era propietario de alguna de las acciones con derecho a voto al inicio del período.

II.- En fusión, siempre que los accionistas propietarios de las acciones con derecho a voto de la sociedad que surge con motivo de la misma, no las enajenen durante un período de tres años contando a partir del momento en que se efectúe la fusión.

Cuando se realicen varias fusiones o escisiones sucesivas, los períodos señalados para cada fracción concluyen tres años después de efectuado el último acto.

Para efectos de este artículo no se consideran como acciones con derecho a voto, aquéllas que lo tengan limitado y las que en los términos de la legislación mercantil se denominen acciones de goce; tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerarán las partes sociales en vez de las acciones con derecho a voto, siempre que no lo tengan limitado.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a los establecimientos en México de sociedades extranjeras.

En el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995 en sus páginas 116 y 117 en el Artículo 14-A se hicieron las modificaciones siguientes:

Se reformaron las fracciones I y II que dicen:

I.- En escisión, siempre que se cumpla con los requisitos siguientes:

a) Que los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto, de la sociedad escidente y de las escindidas, sean los mismos durante un período de dos años contado a partir del año inmediato anterior a la fecha en que se presente el aviso correspondiente ante la autoridad fiscal en los términos del Reglamento de este Código.

Para determinar el porcentaje del 51% se deberá considerar el total de las acciones con derecho a voto emitidas por la sociedad a la fecha de inicio del período, excluyendo las que se consideran colocadas entre el gran público inversionista y que hayan sido enajenadas a través de bolsa de valores autorizada o mercados de amplia bursatilidad, de acuerdo con las reglas generales que al

efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. No se consideran como acciones con derecho a voto, aquéllas que lo tengan limitado y las que en los términos de la Legislación Mercantil se denominen acciones de goce; tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerarán las partes sociales en vez de las acciones con derecho a voto, siempre que no lo tengan limitado.

Que cuando desaparezca una sociedad con motivo de escisión la sociedad escidente designe a la sociedad que asuma la obligación de presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales le correspondan.

Quando no se cumpla con el requisito a que se refiere el inciso b) que antecede, los fedatarios públicos, dentro del mes siguiente a la fecha de autorización de la escritura correspondiente, deberán informar de esta circunstancia a las autoridades fiscales. En estos casos, la autoridad podrá exigir la presentación de las declaraciones correspondientes a cualquiera de las sociedades escindidas.

No se incumple con el requisito de permanencia accionaria previsto en esta fracción, cuando la transmisión de propiedad de acciones sea por causa de muerte, liquidación judicial o donación, siempre que en este último caso se cumplan los requisitos establecidos en la fracción XXIV del Artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Quando se realicen varias escisiones sucesivas o una fusión después de una escisión, el período de tenencia accionaria a que se refiere el inciso a) de esta fracción, se inicia a partir del año inmediato anterior a la fecha en que se presente el aviso correspondiente ante la autoridad fiscal en los términos del Reglamento de este Código, relativo a la última escisión o fusión efectuada, a que se refiere este párrafo, sin que hubiera transcurrido entre una u otra el plazo previsto en el citado primer párrafo de esta fracción.

II.- En fusión, siempre que la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, presente las declaraciones de impuestos del ejercicio y las informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales correspondan a la sociedades fusionadas correspondientes al ejercicio que terminó por fusión.

Se adicionaron dos párrafos finales que dicen:

En los casos de fusión o escisión de sociedades, cuando la sociedad escidente desaparezca, la sociedad que subsista, la que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designa, deberá presentar las declaraciones del ejercicio y las demás declaraciones informativas de la escidente o de las fusionadas que desaparezca, correspondientes al ejercicio que terminó por fusión o escisión, y enterar los impuestos correspondientes o, en su caso, solicitar por la empresa que desaparezca la devolución de los saldos a favor establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En las declaraciones del ejercicio a que se refieren la fracción II y el párrafo anterior, correspondiente a la fusionada o a la escidente que desaparezca, se deberán considerar todos los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, el importe total de los actos o actividades gravadas y exentas y de los acreditamientos, el valor de todos sus activos o deudas, según corresponda, que la misma tuvo desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición. En este caso, se considerará como fecha de terminación del ejercicio aquélla que corresponda a la fusión o escisión.

3.5.- EVOLUCION DEL CAPITULO IV, TITULO IV DE LA LEY VIGENTE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

*DE LOS INGRESOS POR ENAJENACION DE BIENES**

"ARTICULO 95"

Anteriormente, en la ley original del 30-Dic-80, decía:

"ARTICULO 95.- Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de cualquiera de las siguientes situaciones:

I. Toda transmisión de propiedad de bienes, salvo por causa de muerte, donación o fusión de sociedades.

II. La enajenación en la que el enajenante se reserve la propiedad del bien enajenado, desde que se celebre el contrato, aun cuando la traslación de la propiedad opere con posterioridad.

III. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

IV. La expropiación de bienes.

V. La aportación de bienes a una sociedad o asociación.

VI. La cesión o aportación total o parcial de derechos sobre concesiones, permisos, autorizaciones o contratos, así como aquéllos amparados por las solicitudes en trámite.

VII. El fideicomiso que deba considerarse como enajenación de bienes, en los términos del Código Fiscal de la Federación.

En los casos de permuta se considerará que hay dos enajenaciones. Se entenderá como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación, se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En el caso de expropiación el ingreso será la indemnización.

Tratándose de las personas que efectúen las deducciones a que se refiere el artículo 101, considerarán como ingreso por la enajenación de inmuebles la cantidad que resulte mayor entre el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, o el valor de avalúo practicado a la fecha de enajenación, por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

EVOLUCION (1980-1995)

**Este artículo fue reformado por el DIARIO OFICIAL del
31-Dic-81.**

"ARTICULO 95.- Se consideran ingresos por enajenación de bienes, además de los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación los obtenidos por la expropiación de bienes.

En los casos de permuta se considerará que hay dos enajenaciones.

Se entenderá como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación: cuando por la naturaleza de la transmisión no haya contraprestación, se atenderá al valor del avalúo practicado por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En el caso de expropiación el ingreso será la indemnización.

Tratándose de las personas que efectúen las deducciones a que se refiere el artículo 101, considerarán como ingreso por la enajenación de inmuebles la cantidad que resulte mayor entre el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito del valor de avalúo practicado a la fecha de enajenación por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

No se considerarán ingresos por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades, ni los que deriven de la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por enajenación se considere interés en los términos de la fracción III del artículo 125 de esta Ley".

En el Diario Oficial de la Federación del 28 de Diciembre de 1989 en su pág. 43 se deroga el cuarto párrafo del artículo 95.

"ARTICULO 95.-

Cuarto párrafo.- (Se deroga)".

"ARTICULO 96"

Anteriormente, en la ley original del 30-Dic-80, decía:

"ARTICULO 96.- Las personas que obtengan ingresos por enajenación de bienes, podrán efectuar las deducciones a que refieren los artículos 97 ó 101 de esta Ley, con la ganancia así determinada se calculará el impuesto anual como sigue:

I. La quinta parte de la ganancia se sumará a los demás ingresos acumulables del año de calendarios de que se trate y se calculará, en los términos de este Título, el impuesto correspondiente a los ingresos acumulables.

II. Se aplicará a las otras cuatro quintas partes 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 en la siguiente forma: el impuesto señalado en la fracción I se divide entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del artículo 141 de esta Ley; el cociente se multiplica por cien y el producto se expresa en por ciento.

Cuando el pago se reciba en parcialidades, el impuesto que corresponda a las cuatro quintas partes a que se refiere la fracción II se podrá pagar en los años calendario en que efectivamente se reciba el ingreso y en la proporción que corresponda a dicho año calendario. Esta disposición sólo se aplicará si el pago se hace en parcialidades en un plazo mayor a 18 meses y se garantiza el interés fiscal.

EVOLUCION (1980-1995)

**La fracción I y II fueron reformadas por el DIARIO
OFICIAL del 31-Dic-82:**

I. La ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación; cuando el número de años transcurridos exceda de 10, solamente se considerarán 10 años.

II. El resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior será la parte de la ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables del año de calendario de que se trate y se calculará en los términos de este Título, el impuesto correspondiente a los ingresos acumulables.

**El párrafo penúltimo y último de la fracción II, fue
reformado por el DIARIO OFICIAL del 31-Dic-82:**

La tasa a que se refiere la fracción III, se calculará en la siguiente forma: el impuesto que resulte conforme a la fracción II se divide entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del artículo 141 de esta Ley; el cociente se multiplica por cien y el producto se expresa en por ciento.

Cuando el pago se reciba en parcialidades, el impuesto que corresponda a la parte de la ganancia no acumulable se podrá pagar en los años del calendario en que efectivamente se reciba el ingreso, siempre que el plazo para obtenerlo sea mayor de 18 meses y se garantice a enterar. Para determinar el monto de impuesto a enterar en cada año de calendario se dividirá el impuesto calculado conforme a la fracción III entre el ingreso total de la enajenación y el cociente se multiplicará por los ingresos efectivamente recibidos en cada año de calendario. La cantidad resultante será el monto del impuesto a enterar por este concepto en la declaración anual.

**La fracción III fue adicionada por el DIARIO OFICIAL del
31-Dic-82:**

III. Se aplicará a la parte de la ganancia no acumulable 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.

**En el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre
de 1986 en su Segunda Sección, pág. 69 se reforma el
Artículo 96 en la Fracción III, en su último párrafo que
dice:**

III.- La parte de la ganancia no acumulable se multiplicará por la tasa de impuesto que se obtenga conforme al siguiente párrafo. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede.

La tasa a que se refiere el párrafo anterior se calculará en la siguiente forma: El impuesto que resulte de aplicar la tarifa del artículo 141 de esta Ley a la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el año, disminuidos por las deducciones autorizadas por la propia Ley, excepto las establecidas en las fracciones II, III y IV del artículo 140 de la misma, se dividirá entre la cantidad a la que se le aplicó la tarifa y el cociente se multiplicará por cien, y el producto se expresará en por ciento.

**En el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre
de 1987 en su Segunda Sección, págs. 17 y 18 se
reforman las Fracciones I y III, segundo párrafo y se
adiciona en la Fracción III los incisos a) y b).**

I.- La ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años.

II.-.....

III.-.....

El contribuyente podrá optar por calcular la tasa a que se refiere el párrafo que antecede, conforme a lo dispuesto en cualquiera de los dos incisos siguientes:

a).- Se aplicará la tarifa que resulte conforme al artículo 141 de esta Ley a la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el año en que se realizó la enajenación, disminuidos por las deducciones autorizadas por la propia Ley, excepto las establecidas en las fracciones II, III y IV del artículo 140 de la misma. El resultado así obtenido se dividirá entre la cantidad a la que se le aplicó la tarifa y el cociente será la tasa.

b).- La tasa promedio que resulte de sumar las tasas calculadas conforme a lo previsto en el inciso anterior para los últimos cinco ejercicios, incluido aquel en el que se realizó la enajenación, dividida entre cinco.

En el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1989 en su pág. 43 se reforma el primer párrafo:

"ARTICULO 96.- Las personas que obtengan ingresos por enajenación de bienes, podrán efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley, con la ganancia así determinada se calculará el impuesto anual como sigue:.....".

Se adiciona en Diario Oficial de la Federación de 20 de diciembre de 1991 el artículo 96 fracción III inciso b) con un segundo párrafo para quedar como sigue:

Quando el contribuyente no hubiera obtenido ingresos acumulables en los cuatro ejercicios previos a aquél en que se realice la enajenación, podrá determinar la tasa promedio a que se refiere el párrafo anterior con el impuesto que hubiese tenido que pagar de haber acumulado en cada ejercicio la parte de la ganancia por la enajenación de bienes a que se refiere la fracción de este artículo.

ARTICULO 97

Anteriormente, en la ley original del 30-Dic-80, decía:

"ARTICULO 97.- Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes podrán efectuar las siguientes deducciones:

I. El costo comprobado de adquisición que se ajustará en los términos del artículo 99 de esta Ley.

II. El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación. El importe se ajustará en los términos del artículo 99 de esta Ley.

III. Los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición y de enajenación, pagados por el enajenante.

IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenantes, con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien".

V. Las pérdidas sufridas en la enajenación de inmuebles, acciones y partes sociales en los últimos tres años, siempre que tratándose de acciones y partes sociales se cumpla con las condiciones y requisitos que fije el reglamento de esta Ley.

La diferencia entre el ingreso por enajenación y las deducciones, calculadas a opción del contribuyente según lo establecido en este artículo o en el 101, será la ganancia sobre la cual, siguiendo el procedimiento señalado el artículo 96, se calculará el impuesto.

EVOLUCION (1980-1985)

**Este párrafo fue adicionado por el DIARIO OFICIAL del
31-Dic-82:**

Cuando los contribuyentes efectúen las deducciones a que se refiere este artículo y sufran pérdidas en la enajenación del inmueble, acciones, certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito y partes sociales, podrán disminuir dichas pérdidas en el año de calendario de que se trate o en los tres siguientes, conforme a lo dispuesto en el artículo 97-A de esta Ley, siempre que tratándose de acciones de los certificados de aportación patrimonial referidos y de partes sociales, se cumpla con los requisitos que le fije el Reglamento de esta Ley.

**En el Diario Oficial de la Federación del 31 -Dic-82 se
deroga la fraccl"n V:**

V.- (Se deroga)

**La fracción I fue reformada por DIARIO OFICIAL del
31-Dic-84.**

I. El costo comprobado de adquisición que se ajustará en los términos del artículo 99 de esta Ley. Tratándose de inmuebles, en ningún caso el costo ajustado será inferior al 10% del monto de la enajenación de que se trate.

**En el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre
de 1987 en su Segunda Sección, págs. 17 y 18 se
reforma en su fracción I que dice:**

I.- El costo comprobado de adquisición que se ajustará en los términos del artículo 99 de esta Ley. Tratándose de inmuebles adquiridos antes del 1o. de enero de 1973, en ningún caso el costo ajustado será inferior al 50% del monto de la enajenación de que se trate. En el caso de los demás inmuebles el costo ajustado será cuanmdo menos el 10% del monto de la enajemacion de dicho inmueble.

En el Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 1989 en su pág. 43 se reforma el penúltimo párrafo que dice:

La diferencia entre el ingreso por enajenación y las deducciones a que se refiere este artículo, será la ganancia sobre la cual, siguiendo el procedimiento señalado en el artículo 96, se calculará el impuesto.

En el Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 1990 en su pág. 43 se reforman las Fracciones I y II y se adiciona el penúltimo párrafo.

I.- El costo comprobado de adquisición que se actualizará en los términos del artículo 99 de esta Ley. En el caso de inmuebles, el costo actualizado será cuando menos el 10% del monto de la enajenación de que se trate.

II.- El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación. El importe se actualizará en los términos del artículo 99 de esta Ley.

Las deducciones a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la erogación respectiva hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se realice la enajenación.

Se reforma el Diario Oficial de la Federación de 20 de diciembre de 1991 el artículo 97 fracción III, para quedar como sigue:

III. Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras de adquisición y de enajenación, pagados por el enajenante. ASIMISMO, SERAN DEDUCIBLES LOS PAGOS EFECTUADOS CON MOTIVO DEL AVALUO DE BIENES INMUEBLES.

ARTICULO 97-A

**Este artículo fue adicionado por el DIARIO OFICIAL DEL
31-Dic-82.**

"ARTICULO 97-A.- Los contribuyentes que sufran pérdidas en la enajenación de inmuebles, acciones, partes sociales y certificados aportación patrimonial emitidos por la sociedades nacionales de crédito, disminuirán dichas pérdidas conforme a lo siguiente:

I. La pérdida se divide entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación del bien de que se trate; cuando el número de años transcurridos exceda de diez, solamente se considerarán diez años. El resultado que se obtenga será la parte de la pérdida que podrá disminuirse de la ganancia que, en su caso, se obtenga por la enajenación de otros bienes en el año de calendario, de los demás ingresos que el contribuyente deba acumular en la declaración anual de ese mismo año o de la ganancia por enajenación de bienes que se obtenga en los siguientes tres años de calendario.

II. La parte de la pérdida no disminuída conforme a la fracción anterior se multiplica por la tasa de impuesto que corresponda al contribuyente en el año de calendario en que sufra la pérdida cuando en la declaración de dicho año no resulte impuesto, se considerará la tasa correspondiente al año de calendario siguiente en que resulte impuesto, sin exceder de tres. El resultado que se obtenga conforme a esta fracción, podrá acreditarse en los años de calendario a que se refiere la fracción anterior, contra la cantidad que resulte de aplicar la tasa de impuesto correspondiente al año de que se trate al total de la ganancia por la enajenación de bienes que se obtenga en el mismo año".

La tasa a que se refiere la fracción II de este artículo se calculará dividiendo el impuesto que hubiera correspondido al contribuyente en la declaración anual de que se trate, entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del artículo 141 de esta Ley para obtener dicho impuesto; el cociente se multiplica por 100 y el producto se expresa en por ciento.

Cuando el contribuyente en un año de calendario no deduzca la parte de la pérdida a que se refiere la fracción I o no efectúe el acreditamento a que se refiere la fracción II, de este artículo pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo en años posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo hecho".

"ARTICULO 98"

Anteriormente, en la ley original del 30-Dic-80, decía:

"ARTICULO 98. - El costo de adquisición será igual a la contraprestación que se haya pagado para adquirir el bien, sin incluir los intereses ni las erogaciones a que se refiere el artículo anterior; cuando el bien se adquirió a título gratuito o por fusión de sociedades, se estará a las reglas del artículo 100 de esta Ley.

Tratándose de títulos valor o de partes sociales, el costo comprobado de adquisición será igual al monto de la aportación o al valor nominal de las acciones emitidas por capitalización. Sólo se aceptará un valor mayor cuando se acredite que se efectuó la retención a que se refiere el artículo 103 de esta Ley.

Los contribuyentes considerarán el costo de las acciones que enajenen y en caso de que no se pueda identificar, el que corresponda a las primeras que adquirieron de cada sociedad emisora.

EVOLUCION (1980-1995)

El último párrafo fue reformado por el DIARIO OFICIAL del 31-Dic-82.

Los contribuyentes considerarán el costo de las acciones o de los certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, que enajenen y en caso de que no se pueda identificar, el que corresponda a los primeros que adquirieron de cada sociedad emisora.

Este párrafo fue adicionado por el DIARIO OFICIAL del 31-Dic-84.

En el caso de que los contribuyentes enajenen acciones, considerarán como costo de las primeras que se enajenen el que corresponda a las primeras que se adquirieron.

En el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1988 en pág. 15 se hacen las siguientes modificaciones:

(Párrafos penúltimo y último.- se derogan)

En el Diario Oficial de 15 de diciembre de 1995 se reforma el artículo 98, primer párrafo, para quedar como siguen:

"ARTICULO 98.- El costo de adquisición será igual a la contraprestación que se haya pagado para adquirir el bien, sin incluir los intereses ni las erogaciones a que se refiere el artículo anterior; cuando el bien se adquirió a título gratuito o por fusión o escisión de sociedades, se estará a lo dispuesto por el artículo 100 de esta Ley".

"ARTICULO 99"

Anteriormente, en la ley original del 30-Dic-80, decía:

"ARTICULO 99.- Para ajustar el costo comprobado de adquisición y en su caso el importe de las inversiones deducibles, tratándose de inmuebles y certificados de participación inmobiliaria no amortizables, se procederá como sigue:

I. Se restará del costo comprobado de adquisición la parte correspondiente al terreno y el resultado será el costo de construcción. Cuando no se pueda efectuar esta separación se considerará como costo del terreno el 20% del total.

II. El costo de construcción deberá disminuirse a razón de 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación. Al costo resultante se le aplicará el factor correspondiente conforme a la tabla de ajuste que anualmente establezca el Congreso de la Unión. Cuando los años transcurridos sean más de 33, se considerará que no hay costo de construcción. Las mejoras o adaptaciones que implican inversiones deducibles deberán sujetarse al mismo tratamiento.

Tratándose de bienes muebles distintos de títulos valor y partes sociales, el costo se disminuirá a razón del 10% anual o de 20% en vehículos de transporte por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación. Al costo resultante se le aplicará el factor correspondiente conforme a la tabla de ajuste que anualmente establezca el Congreso de la Unión. Cuando los años transcurridos, sean más de 10, o de 5 en el caso de vehículos de transporte, se considerará que no hay costo de adquisición.

El contribuyente podrá, siempre que cumpla con los requisitos que señale el reglamento de esta Ley, no disminuir el costo de adquisición en función de los años transcurridos, tratándose de bienes muebles que no pierdan valor con el transcurso del tiempo y sin perjuicio de aplicar a dicho costo la tabla de ajuste que señale anualmente el propio Congreso de la Unión.

En el caso de terrenos, de títulos valor y de partes sociales, al costo de adquisición se aplicará el factor correspondiente, conforme al número de años transcurridos entre la adquisición y la enajenación de acuerdo con la tabla de ajuste establecida cada año por el Congreso de la Unión.

En el caso de acciones nominativas y de partes sociales, el costo comprobado de adquisición podrá ser objeto de un segundo ajuste el que se calculará en los términos de la fracción III del Artículo 18 de esta Ley.

EVOLUCION (1990-1995)

En el Diario Oficial de la Federación del 31-DIC-81, se reforma el párrafo penúltimo y último:

En el caso de terrenos, de acciones nominativas, de certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito y de partes sociales, al costo de adquisición se aplicará el factor correspondiente, conforme al número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación de acuerdo con la tabla de ajuste establecida cada año por el Congreso de la Unión. Las acciones nominativas a que se refiere este párrafo son aquellas que hayan tenido esta característica por lo menos durante un año anterior a la fecha de su enajenación o desde la fecha de su adquisición si fue posterior al plazo mencionado.

En el caso de acciones y de partes sociales, el costo comprobado de adquisición deberá ser objeto del ajuste que se calculará en los términos del artículo 19 de esta Ley, sin perjuicio del ajuste a que se refiere el párrafo anterior.

**Se reforma el parrafo penúltimo y último en el Diario
Oficial de la Federación del 31-Dic-82.**

En el caso de terrenos de acciones nominativas y de partes sociales, al costo de adquisición se aplicará el factor correspondiente, conforme al número de años transcurridos entre la adquisición y la enajenación de acuerdo con la tabla de ajuste establecida cada año por el Congreso de la Unión. Las acciones nominativas a que se refiere este párrafo son aquellas que hayan tenido esta característica por lo menos durante un año anterior a la fecha de su enajenación o desde la fecha de su adquisición si fue posterior al plazo mencionado.

En el caso de acciones, de certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito y de partes sociales, el costo comprobado de adquisición deberá ser objeto del ajuste que se calculará en los términos del artículo 19 de esta Ley, sin perjuicio del ajuste a que se refiere el párrafo anterior.

**La fracción II fue reformada por el DIARIO OFICIAL del
31-DIC-84.**

II. El costo de construcción deberá disminuirse a razón de 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación, en ningún caso dicho costo será inferior al 20% del costo inicial. Al costo resultante se le aplicará el factor correspondiente conforme a la tabla de ajuste que anualmente establezca el Congreso de la Unión. Las mejoras o adaptaciones que implican inversiones deducibles deberán sujetarse al mismo tratamiento.

**Se reforman el párrafo 4o. y 5o. de la fracción II.
(DIARIO OFICIALF. 31- 12-88).**

"ARTICULO 99.-.....

II.....

En el caso de terrenos el costo de adquisición se aplicará al factor correspondiente, conforme al número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación de acuerdo a la tabla de ajuste establecida cada año en el Congreso de la Unión.

Tratándose de acciones, el costo promedio por acción se calculará conforme a lo dispuesto por el artículo 19 de esta Ley".

**En el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre
de 1988 en pág. 15 se hacen las siguientes
modificaciones:**

Se reforman el penúltimo y último párrafos:

En el caso de terrenos al costo de adquisición se aplicará el factor correspondiente, conforme al número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación de acuerdo con la tabla de ajuste establecida cada año por el Congreso de la Unión.

Tratándose de acciones, el costo promedio por acción se calculará conforme a lo dispuesto por el artículo 19 de esta Ley.

**Se reforman el primer párrafo y fracción II, párrafos 1, 2
y 3. (DIARIO OFICIALF. de 26 de diciembre de 1990 en
su pág. 43).**

"ARTICULO 99.- Para actualizar el costo comprobado de adquisición y en su caso el importe de las inversiones deducibles, tratándose de inmuebles y certificados de participación inmobiliaria no amortizables, se procederá como sigue:

II.- El costo de construcción deberá disminuirse a razón del 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación, en ningún caso dicho costo será inferior al 20% del costo inicial. El costo resultante se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se efectúe la enajenación. Las mejoras o adaptaciones que impliquen inversiones deducibles deberán sujetarse al mismo tratamiento.

Tratándose de bienes muebles distintos de títulos valor y partes sociales, el costo se disminuirá a razón del 10% anual o del 20% en vehículos de transporte por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación. El costo resultante se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se efectúe la enajenación. Cuando los años transcurridos sean más de 10, o de 5 en el caso de vehículos de transporte, se considerará que no hay costo de adquisición.

El contribuyente podrá, siempre que cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley, no disminuir el costo de adquisición en función de los años transcurridos, tratándose de bienes muebles que no pierdan valor con el transcurso del tiempo y sin perjuicio de actualizar dicho costo en los términos del párrafo anterior.

En el caso de terrenos el costo de adquisición se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se efectúe la enajenación".

"ARTICULO 100"

Anteriormente, en la ley original del 30-Dic-80, decía:

"ARTICULO 100.- Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará como costo de adquisición el que haya pagado el autor de la sucesión o el donante y como fecha de adquisición la que hubiere correspondido a estos últimos. Cuando a su vez el autor de la sucesión o el donante hubieran adquirido a título gratuito, se aplicará la misma regla. Tratándose de la donación por la que se haya pagado el impuesto sobre la renta, considerará como costo de adquisición el valor de avalúo que haya servido para calcular dicho impuesto.

En el caso de fusión de sociedades, se considerará como costo de adquisición de las acciones emitidas como consecuencia de la fusión, el que correspondió a las acciones de las empresas fusionadas.

EVOLUCION (1980-1995)

En el Diario Oficial del 31-Dic-82 fue reformado el último párrafo.

En el caso de fusión de sociedades, se considerará como costo de adquisición de las acciones o de los certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito, emitidos como consecuencia de la fusión, el que correspondió a las acciones o a los certificados de aportación patrimonial de las sociedades fusionadas".

En el Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 1990 en su pág. 43 se reforma:

"ARTICULO 100.- Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará como costo de adquisición, o costo promedio por acción según corresponda, el que haya pagado el autor de la sucesión o el donante, y como fecha de adquisición, la que hubiere correspondido a estos últimos. Cuando a su vez el autor de la sucesión o el donante hubieran adquirido a título gratuito, se aplicará considerará como costo de adquisición o costo promedio por acción según corresponda, el valor de avalúo que haya servido para calcular dicho impuesto y como fecha de adquisición aquélla en que se pagó el impuesto mencionado.

En el Diario Oficial de 15 de diciembre de 1995 se reforma el artículo 100, Segundo párrafo para quedar como sigue:

"ARTICULO 100.....

En el caso de fusión o escisión de sociedades, considerarán como costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas como consecuencia de la fusión o escisión, el costo promedio por acción que correspondió a las acciones de las sociedades fusionadas o escidente, al momento de la fusión escisión.

"ARTICULO 101"

Anteriormente, en la ley original del 30-Dic-80, decía:

"ARTICULO 101.- Las personas que obtengan ingresos por enajenar inmuebles adquiridos antes del 1o. de enero de 1973, podrán efectuar las siguientes deducciones, en lugar de las señaladas en el artículo 97:

I. La cantidad que resulte de dividir el valor que arroje el avalúo que se practique al inmueble a la fecha de enajenación, entre el factor que corresponda, conforma al número de años transcurridos entre el 1o. de enero de 1973 y la fecha de enajenación, de acuerdo con la tabla de ajuste que establezca anualmente el Congreso de la Unión. A opción del contribuyente se podrá practicar avalúo referido al 1o. de enero de 1973, por corredor público titulado, por instituciones de crédito autorizados al efecto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público., en cuyo caso la deducción a que se refiere esta fracción será por el valor que arroje dicho avalúo.

II. El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones entre el 1o. de enero de 1973 y la fecha de enajenación. Estas inversiones no incluyen gastos de conservación. Este importe no se ajustará en los términos del artículo 99 de esta Ley.

III. Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escritura de enajenación, pagados por el enajenante.

IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante con motivo de la enajenación del bien".

**En el Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre
de 1989, en su página 43 se deroga el siguiente:**

Artículo 101 (se deroga).

"ARTICULO 102"

Anteriormente, en la ley original del 30-Dic-80, decía:

"ARTICULO 102.- Los contribuyentes podrán solicitar la práctica de un avalúo por corredor público titulado o institución de crédito autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Las autoridades fiscales estarán facultadas para practicar, ordenar o tomar en cuenta, el avalúo del bien objeto de enajenación y cuando el valor del avalúo exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente en los términos del Capítulo V, en cuyo caso se incrementará su costo con el total de la diferencia citada.

Tratándose de valores que sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando se enajenen fuera de bolsa, las autoridades fiscales considerarán la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación, en vez del valor del avalúo".

Este artículo no ha tenido cambios.

ARTICULO 103"

Anteriormente, en la ley original del 30-Dic-80, decía:

"ARTICULO 103.- Los contribuyentes que obtengan ingresos por enajenación de inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa del artículo 141 de esta Ley al 20% de la ganancia y el resultado lo multiplicarán por 5, determinando así el monto de dicho pago provisional.

En las operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas. En los casos en que la enajenación no se consigne en escritura pública ni se trate de los casos de retención a que se refiere el siguiente párrafo, el pago provisional se hará dentro de los quince días siguientes a la fecha de la enajenación. Se presentará declaración por todas las operaciones aun cuando no haya pago provisional a enterar.

Tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional será igual al 20% del monto total de la operación, que será retenido por el adquirente. El adquirente podrá efectuar una retención menor, cuando cumpla con los requisitos que señale el reglamento de esta Ley.

El retenedor dará al enajenado constancia de la retención y éste acompañará una copia de la misma al presentar su declaración anual. No se efectuará la retención cuando se trate de bienes muebles diversos de títulos valor o de partes sociales, cuando el monto de la operación sea menor a diez veces el salario mínimo general, elevado al año, de la zona económica a que corresponda el Distrito Federal.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la cesión de derechos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables o de certificados de vivienda o de derechos de fideicomitente o fideicomisario, que recaigan sobre inmuebles, deberán calcular y enterar el pago provisional de acuerdo con lo establecido en los dos primeros párrafos de este artículo.

Las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, que enajenen bienes, efectuarán pagos provisionales por cuenta de sus integrantes en la términos de este artículo.

EVOLUCION (1990-1995)

**El último párrafo fue reformado por el DIARIO OFICIAL
del 31-Dic-81.**

Las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley que enajenen bienes, efectuarán pagos provisionales por cuenta de sus integrantes, en los términos de este artículo, excepto cuando se trate de las personas morales a que se refieren las fracciones I a XIII del artículo 70 y el artículo 73, de esta Ley.

**El primer párrafo fue reformado por el DIARIO OFICIAL
del 31-Dic-82.**

"ARTICULO 103.- Los contribuyentes que obtengan ingresos por enajenación de inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa del artículo 141 de esta ley a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación cuando el número de años transcurridos exceda de 10, solamente se considerarán 10 años.El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponde al pago provisional".

**El segundo párrafo fue reformado por el DIARIO
OFICIAL del 30-Dic-83.**

En operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas. En los casos en que la enajenación no se consigne en escritura pública no se trate de los casos de retención a que se refiere el siguiente párrafo, el pago provisional se hará dentro de los quince días siguientes a la fecha de la enajenación. Se presentará declaración por todas las operaciones aun cuando no haya pagado provisional a enterar.

**En el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre
de 1987 en su Segunda Sección, págs. 17 y 18 se
reforma el primer párrafo y se adiciona el segundo.**

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicado la tarifa que se determine conforme al siguiente párrafo a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional.

La tarifa aplicable para el cálculo de los pagos provisionales que se deban efectuar en los términos de este artículo, se determinará tomando como base la tarifa del artículo 80, sumando las cantidades correspondiente a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del año en que se efectúe la enajenación y que correspondan al mismo renglón identificado por el por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Tratándose de los meses del mismo año, posteriores a aquél en que se efectúe la enajenación, la tarifa mensual que se considerará para efectos de este párrafo, será igual a la del mes en que se efectúe la enajenación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mensualmente realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable en dicho mes, la cual publicará en el Diario Oficial de la Federación.

En el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1989 en su pág. 43 se reforma en su último párrafo que dice:

Las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, a excepción de las del artículo 73 que enajenen bienes, efectuarán pagos provisionales en los términos de este artículo. En estos casos la retención que se efectúe tendrá el carácter de pago definitivo.

En el Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 1990 en su pág. 43 se reforma el quinto y último párrafos que dice:

El retenedor dará al enajenante constancia de la retención y éste acompañará una copia de la misma al presentar su declaración anual. No se efectuará la retención cuando se trate de bienes muebles diversos de títulos valor o de partes sociales, cuando el monto de la operación sea menor a cuarenta y cinco millones de pesos.

Las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, a excepción de las mencionadas en el artículo 73 y de aquellas autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de los artículos 24 fracción I y 140, fracción IV de la misma, que enajenen bienes inmuebles, efectuarán pagos provisionales en los términos de este artículo los cuales tendrán el carácter de pago definitivo

En el Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1994 se reforma el artículo 103 párrafo quinto para quedar como sigue:

El retenedor dará al enajenante constancia de la retención y éste acompañará una copia de la misma al presentar su declaración anual. No se efectuará la retención cuando se trate de bienes muebles diversos de títulos valor o de partes sociales, cuando el monto de la operación sea menor a N\$ 69,958.00.

3.6.- TEXTO VIGENTE PARA 1996

Las modificaciones anteriores, aunadas al texto originalmente publicado en la Ley original del actual impuesto sobre la renta han ocasionado el siguiente texto que se encuentra en vigor, mismo que con posterioridad analizamos en cuanto a su determinación del monto del impuesto que contempla.

DE LOS INGRESOS POR ENAJENACION DE BIENES (1996)

"ARTICULO 95"

Se consideran ingresos por enajenación de bienes, además de los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación los obtenidos por la expropiación de bienes.

En los casos de permuta se considerará que hay dos enajenaciones.

Se entenderá como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación; cuando por la naturaleza de la transmisión no haya contraprestación, se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En el caso de expropiación el ingreso será la indemnización.

No se considerarán ingresos por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades, ni los que deriven de la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por enajenación se considere interés en los términos de la fracción III del artículo 125 de esta Ley.

"ARTICULO 96"

Las personas que obtengan ingresos por enajenación de bienes, podrán efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley, con la ganancia así determinada se calculará el impuesto anual como sigue:

I. La ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años.

II. El resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior será la parte de la ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables del año de calendario de que se trate y se calculará, en los términos de esta Título, el impuesto correspondiente a los ingresos acumulables.

III. La parte de la ganancia no acumulable se multiplicará por la tasa de impuesto que se obtenga conforme al siguiente párrafo. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede.

El contribuyente podrá optar por calcular la tasa a que se refiere el párrafo que antecede, conforme a lo dispuesto en cualquiera de los dos incisos siguientes:

a) Se aplicará la tarifa que resulte conforme al artículo 141 de esta Ley a la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el año en que se realizó la enajenación, disminuídos por la deducciones autorizadas por la propia Ley, excepto las establecidas en las fracciones II, III y IV del artículo 140 de la misma. El resultado así obtenido se dividirá entre la cantidad a la que se le aplicó la tarifa y el cociente será la tasa.

b) La tasa promedio que resulte de sumar las tasas calculadas conforme a lo previsto en el inciso anterior para los últimos cinco ejercicios, incluido aquel en el que se realizó la enajenación, dividida entre cinco.

Quando el contribuyente no hubiera obtenido ingresos acumulables en los cuatro ejercicios previos a aquél en que se realice la enajenación, podrá determinar la tasa promedio a que se refiere el párrafo anterior con el impuesto que hubiese tenido que pagar de haber acumulado en cada ejercicio la parte de la ganancia por la enajenación de bienes a que se refiere la fracción de este artículo.

Quando el pago se reciba en parcialidades el impuesto que corresponda a la parte de la ganancia no acumulable se podrá pagar en los años de calendario en que efectivamente se reciba el ingreso, siempre que el plazo para obtenerlo sea mayor a 18 meses y se garantice el interés fiscal. Para determinar el monto de impuesto a enterar en cada año de calendario, se dividirá el impuesto calculado conforme a la fracción III entre el ingreso total de la enajenación el cociente se multiplicará por los ingresos efectivamente recibidos en cada año de calendario. La cantidad resultante será el monto del impuesto a enterar por este concepto en la declaración anual.

"ARTICULO 97"

Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes podrán efectuar las siguientes deducciones:

I. El costo comprobado de adquisición que se actualizará en los términos del artículo 99 de esta Ley. En el caso de inmuebles, el costo actualizado será cuando menos el 10% del monto de la enajenación de que se trate.

II. El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación. El importe se actualizará en los términos del artículo 99 de esta Ley.

III. Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras de adquisición y de enajenación, pagados por el enajenante. Asimismo sean deducibles los pagos efectuados con motivo del avaluo de bienes inmuebles.

IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el anajenante, con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien.

La diferencia entre el ingreso por enajenación y las deducciones a que se refiere este artículo, será la ganancia sobre la cual, siguiendo el procedimiento señalado en el artículo 96, se calculará el impuesto.

Las deducciones a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo se actualizarán por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la erogación respectiva hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se realice la enajenación.

Quando los contribuyentes efectúen las deducciones a que se refiere este artículo y sufran pérdidas en la enajenación de inmuebles, acciones, certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito y partes sociales, podrán disminuir dichas pérdidas en el año de calendario de que se trate en los tres siguientes, conforme a lo dispuesto en el artículo 97-A de esta Ley, siempre que tratándose de acciones, de los certificados de aportación patrimonial referidos y de partes sociales, se cumpla con los requisitos que fije el Reglamento de esta Ley.

"ARTICULO 97-A"

Los contribuyentes que sufran pérdidas en la enajenación de inmuebles, acciones, partes sociales y certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, disminuirán dichas pérdidas conforme a lo siguiente:

I. La pérdida se divide entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación del bien de que se trate; cuando el número de años transcurridos exceda de diez, solamente se considerarán diez años. El resultado que se obtenga será la parte de la pérdida que podrá disminuirse de la ganancia que, en su caso, se obtenga por la enajenación de otros bienes en el año de calendario, de los demás ingresos que el contribuyente deba acumular en la declaración anual de ese mismo año o de la ganancia por enajenación de bienes que se obtenga en los siguientes tres años de calendario.

II. La parte de la pérdida no disminuída conforme a la fracción anterior se multiplica por la tasa de impuesto que corresponda al contribuyente en el año de calendario en que se sufra la pérdida cuando en la declaración de dicho año no resulte impuesto, se considerará la tasa correspondiente al año de calendario siguiente en que resulte impuesto, sin exceder de tres. El resultado que se obtenga conforme a esta fracción, podrá acreditarse en los años de calendario a que se refiere la fracción anterior, contra la cantidad que resulte de aplicar la tasa de impuesto correspondiente al año de que se trate al total de la ganancia por la enajenación de bienes que se obtenga en el mismo año.

La tasa a que se refiere la fracción II de este artículo se calculará dividiendo el impuesto que hubiera correspondido al contribuyente en la declaración anual de que se trate, entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del artículo 141 de esta Ley para obtener dicho impuesto; el cociente se multiplica por 100 y el producto se expresa en por ciento.

Cuando el contribuyente en un año de calendario no deduzca la parte de la pérdida a que se refiere la fracción I o no efectúe el acreditamiento a que se refiere la fracción II, de este artículo, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo en años posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo hecho.

"ARTICULO 98"

El costo de adquisición será igual a la contraprestaciónn que se haya pagado para adquirir el bien, sin incluir los intereses ni las erogaciones a que se refiere el artículo anterior; cuando el bien se adquirió a título gratuito o por fusión o escisión de sociedades, se estará a lo dispuesto por el artículo 100 de esta Ley.

"ARTICULO 99"

Para actualizar el costo comprobado de adquisición y en su caso el importe de las inversiones deducibles, tratándose de inmuebles y certificados de participación inmobiliaria no amortizables, se procederá como sigue:

I. Se restará del costo comprobado de adquisición, la parte correspondiente al terreno y el resultado será el costo de construcción. Cuando no se pueda efectuar esta separación se considerará como costo del terreno el 20% del total.

II. El costo de construcción deberá disminuirse a razón del 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación, en ningún caso dicho costo será inferior al 20% del costo inicial. El costo resultante se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se efectúe la enajenación. Las mejoras o adaptaciones que implican inversiones deberán sujetarse al mismo tratamiento.

Tratándose de bienes muebles distintos de títulos valor y partes sociales, el costo se disminuirá a razón de 10% anual o del 20% en vehículos de transporte por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la enajenación. El costo resultante se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se efectúe la enajenación. Cuando los años transcurridos sean más de 10, o de 5 en el caso de vehículos de transporte, se considerará que no hay costo de adquisición.

El contribuyente podrá, siempre que cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley, no disminuir el costo de adquisición en función de los años transcurridos, tratándose de bienes muebles que no pierdan valor con el transcurso del tiempo y sin perjuicio de actualizar dicho costo en los términos del párrafo anterior.

En el caso de terrenos el costo de adquisición se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se efectúe la enajenación.

Tratándose de acciones, el costo promedio por acción se calculará conforme a lo dispuesto por el artículo 19 de esta Ley.

"ARTICULO 100"

Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará como costo de adquisición, o costo promedio por acción según corresponda, el que haya pagado el autor de la sucesión o el donante, y como fecha de adquisición, la que hubiere correspondido a estos últimos. Cuando a su vez el autor de la sucesión o el donante hubieran adquirido a título gratuito, se aplicará la

misma regla. Tratándose de donación por la que se haya pagado el impuesto sobre la renta, se considerará como costo de adquisición o costo promedio por acción según corresponda, el valor de avalúo que haya servido para calcular dicho impuesto y como fecha de adquisición aquella en que se pagó el impuesto mencionado.

EN EL CASO DE FUSION O ESCISION DE SOCIEDADES, CONSIDERARAN COMO COSTO COMPROBADO DE ADQUISICION DE LAS ACCIONES EMITIDAS COMO CONSECUENCIA DE LA FUSION O ESCISION, EL COSTO PROMEDIO POR ACCION QUE CORRESPONDIO A LAS ACCIONES DE LAS SOCIEDADES FUSIONADAS O ESCINDENTE, AL MOMENTO DE LA FUSION ESCISION.

"ARTICULO 101"

(DEROGADO)

"ARTICULO 102"

Los contribuyentes podrán solicitar la práctica de un avalúo por Corredor Público Titulado o institución de crédito autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Las autoridades fiscales estarán facultadas para practicar, ordenar o tomar en cuenta, el avalúo del bien objeto de enajenación y cuando el valor de avalúo exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente en los términos del Capítulo V; en cuyo caso se incrementará su costo con el total de la diferencia citada.

Tratándose de valores que sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuando se enajenen fuera de bolsa, las autoridades fiscales considerarán la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación, en vez del valor del avalúo.

"ARTICULO 103"

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine conforme al siguiente párrafo a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia siendo resultado el impuesto que corresponda al pago provisional.

La tarifa aplicable para el cálculo de los pagos provisionales que se deban efectuar en los términos de este artículo, se determinará tomando como base la tarifa del artículo 80, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del año en que se efectúe la enajenación y que correspondan al mismo renglón identificado por el por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Tratándose de los meses del mismo año, posteriores a aquél en que se efectúe la enajenación, la tarifa mensual que se considerará para efectos de este párrafo, será igual a la del mes en que se efectúe la enajenación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mensualmente realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la Tarifa aplicable en dicho mes, la cual publicará en el Diario Oficial de la Federación.

En operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración, dentro de los quince días siguiente a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas. En los casos en que la enajenación no se consigne en escritura pública ni se trate de los casos de retención a que se refiere el siguiente párrafo, el pago provisional se hará dentro de los quince días siguientes a la fecha de la enajenación. Se presentará declaración por todas las operaciones aun cuando no haya pago provisional a enterar.

Tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional será igual al 20% del monto total de la operación, que será retenido por el adquirente. El adquirente podrá efectuar una retención menor cuando cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley.

El retenedor dará al enajenante constancia de la retención y éste acompañará una copia de la misma al presentar su declaración anual. No se efectuará la retención cuando se trate de bienes muebles diversos de títulos valor o de partes sociales, cuando el monto de la operación sea menor a N\$69,958.00

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la cesión de derechos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables o de certificados de vivienda o de derechos de fideicomitente fideicomisario, que recaigan sobre inmuebles, deberán calcular y enterar el pago provisional de acuerdo con lo establecido en los dos primeros párrafos de este artículo.

Las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, a excepción de las mencionadas en el artículo 73 y de aquellas autorizadas para percibir donativos deducibles en los términos de los artículos 24, fracción I y 140, fracción IV, de la misma, que enajenen bienes inmuebles, efectuarán pagos provisionales en los términos de este artículo, los cuales tendrán el carácter de pago definitivo.

RESUMEN DE MODIFICACIONES A LOS ARTICULOS DE LA LEY DEL ISR QUE REGULAN EL IMPUESTO SOBRE ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES

Se presenta a continuación un cuadro que resume todas y cada una de las modificaciones que ha tenido la parte relativa de la Ley del ISR que regula el impuesto que la misma contempla en relación a la enajenación de bienes inmuebles.

**EVOLUCION DE LAEY DEL ISR EN SU TITULO IV CAPITULO IV REFERENT3E4 A LA LEY DEL IMPUES-
TO SOBRE LA RENTA (1980-1995)**

	80	81	82	83	83	85	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95	96
95		*								-4P							
96			*FI, II *:P, + FIII				*FIII Y *:P	* FI Y III		*1P		+FIII ;+b) Y2P					
97			- FV; +.P				*FI; +FIII a) Y b)			*:P	*FI YII;+ :P	*FII					
97A			+														
98			*.P							-.P Y.P							*1P
99		*P.:	*: Y. P							*:P Y.P	*1P *FIIP 1, 2						*2P
100			*.P								*P						
101											-						
102																	
103		*.P	*1P	*2P				*1P Y +2 P		*.P	*5 Y :P				*\$P5		

CLAVES: * = REFORMA; + = ADICION; - = DEROGACION; P = PARRAFO(S); F = FRACCIONES; \$ = CANTIDAD; . = ULTIMO; : = PENULTIMO; 1 = PRIMERO; 2 = SEGUNDO; 4 = CUARTO; 5 = QUINTO

3.7.- EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ENAJENACION DE BIENES, COMENTARIOS SOBRESALIENTES

A partir de 1990 se reforma el Capítulo IV Título IV referente a la Enajenación de Bienes en sus artículos 95-103 derogándose el artículo 101³⁰ que regulaba las enajenaciones realizadas antes del 1o. de enero de 1973 y las deducciones procedentes (en el cual se establecía dos opciones para la determinación de la ganancia en inmuebles adquiridos en 1973, puesto que ambas acciones lejos de incrementar el costo de adquisición, lo iban disminuyendo cada año), es de hacerse notar que las modificaciones realizadas a la ley en comentario se llevaron a cabo sin mencionarse en la exposición de motivos y en los artículos transitorios de la ley referida. En el año de 1991³¹ se hacen reformas a las deducciones autorizadas, plasmado en el artículo 97 en lo referente al costo de adquisición, eliminando el mínimo que establecía del 50%, tratándose de bienes inmuebles hasta 1972, volviendo a la regla general del 10%, **en lo referente a la actualización del costo de adquisición, lo cual es objeto de análisis de este trabajo, se sustituyó el ajuste al valor de los bienes en base a la tabla que cada año establecía el Congreso de la Unión, por el factor de actualización en los términos del artículo 7 el cuál se basa en el índice nacional de precios al consumidor.**

3.8.- ANALISIS DEL ARTICULO 99 DE LA LEY DEL I.S.R. REFERENTE A LA ACTUALIZACION AL COSTO DE ADQUISICION

Este artículo anteriormente transcrito, resalta tres aspectos que en nuestra opinión deben ser analizados:

El primero de ellos se refiere a la fracción I. Cuando no existen elementos objetivos para poder efectuar la separación del costo del terreno y de la construcción, nos parece bastante bajo el hecho de considerar como costo de terreno el 20% del total. Además, en el caso de construcciones antiguas resulta mas severa esta disposición, pues independientemente que existan o no elementos para determinar el costo correspondiente de la construcción y el del terreno, este tipo de construcciones en la mayoría de los casos han perdido su costo fiscal y son enajenadas considerándose prácticamente dentro del valor del terreno.

30) Diarios Oficiales de la Federación de 26 y 28 de diciembre de 1990

31) Diario Oficial de la Federación de 20 de diciembre de 1991

El problema es sumamente complejo; depende de muchos factores, pero consideramos que las autoridades tienen los elementos para hacer un estudio especial que solucione los problemas del régimen fiscal de la enajenación de inmuebles. No vemos que exclusivamente se solucione con los factores de actualización; pensamos solamente en las razones que se llevaron en cuenta para otorgar una deducción opcional sin la averiguación a quienes arriendan inmuebles. Hay muchos costos y gastos que no se pueden comprobar en nuestro medio o que sencillamente la documentación no es suficiente, no reúne los requisitos fiscales o se extravió.

Una política sana, realista y equitativa puede implantarse en los próximos años a la enajenación de inmuebles, lo que provocará una disminución palpable en la evasión del impuesto y redundará en un aumento de la oferta de la habitación. Se ha hecho mucho, pero queda aún mas por hacer.

El otro aspecto lo podemos localizar en la fracción II de este artículo. La deducción de la inversión en construcciones debe hacerse a razón del 5% anual, tanto para empresas como para personas físicas, pero para efectos de esta fracción se dejó el porcentaje del 3%, como estaba en la Ley anterior. Ello beneficia al contribuyente porque indudablemente le dará una base mayor para ajustar su costo.

En 1985 se reformó la fracción II de este artículo para otorgar un mínimo del 20% de costo de construcción antes de efectuar el ajuste por antigüedad. La fracción III del artículo Séptimo Transitorio para 1985 estableció que dicho costo mínimo será del 50% para los inmuebles que se enajenaran en 1985 y 35% para los inmuebles que se enajenaran en 1986.

Creemos que no existen razones válidas para haber hecho la diferenciación. Hubiera sido preferible un 40% en la Ley con vigencia permanente. El último aspecto a comentar y quizás el mas importante, se refieren a los ajustes que deben hacerse para determinar el costo de las acciones al momento de su enajenación, son dos los cambios trascendentes:

1. De 1979 a 1981 se permitió ajustar el costo de las acciones al portador en función del tiempo transcurrido entre su adquisición y enajenación, aplicando el factor señalado por la ley. A partir de 1982 se eliminó ese ajuste pues solo se concedió a las acciones nominativas.

2. En 1981 existió la opción para las personas físicas que enajenaban acciones nominativas y partes sociales, de realizar un segundo ajuste al costo de esas inversiones en función a los resultados obtenidos por la sociedad emisora, en los términos del artículo 19 de esta Ley. Evidentemente que al ser optativo el ajuste, solo se ejercía cuando se tenía la información la sociedad emisora y esta tenía utilidades pendientes de repartir, lo cual incrementaba el costo para la persona que había hecho la inversión.

A partir de 1982 se registran las dos variantes; el ajuste dejó de ser opcional para convertirse en obligatorio y, además, incluye a las acciones al portador, las cuales dejaron de existir en 1984, por las reformas a la Ley General de Sociedades Mercantiles.³²

3.9.- EL INGRESO POR ENAJENACION DE BIENES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LA ACTUALIDAD

El desarrollo del presente tema, tiene por objeto mostrar la regulación y mecánica del Ingreso por Enajenación de Bienes establecido en el Título Cuarto, Capítulo IV de de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

A).- OBJETO DEL IMPUESTO

Este capítulo grava los ingresos en efectivo que perciban las personas físicas, por la Enajenación de Bienes, ya sea muebles o inmuebles.

El artículo 95 del Impuesto Sobre la Renta señala en términos muy generales cual es el objeto del presente capítulo, toda vez que el citado numeral remite al Código Fiscal de la Federación que en su artículo 14 especifica lo que debe entenderse por enajenación de bienes. Para una mejor comprensión de ambos preceptos. A continuación me permito transcribirlo en su parte conducente.

***ARTICULO 95.-** Se consideran Ingresos por Enajenación de Bienes además de los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación los obtenidos por la expropiación de bienes..

32) C.P. Carlos Sellerer Carbajal y C.P. Carlos Cevallos Esponda. "ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y AL ACTIVO 1991", Ed. Themis. 12ava. Edición, México, 1991, pp. 97 y 98

En los casos de permuta se considerará que hay dos enajenaciones”.

B).- CONCEPTO DE INGRESO POR ENAJENACION DE BIENES

El artículo 14 del C.F.F. establece qué se debe entender por enajenación de bienes, el cual a continuación transcribo.

***ARTICULO 14.** Se entiende por enajenación de bienes:

I.- Toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión y escisión a que se refiere el artículo 14-A.

II.- Las adjudicaciones, aún cuando se realicen en favor del acreedor.

III.- La aportación a una sociedad o asociación.

IV.- La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

V.- La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en el que el fideicomitente pierde el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiere reservado tal derecho.

VI.- La cesión de derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso en cualquiera de los siguientes momentos:

a) En el acto en que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

b) En el acto en que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

VII.- La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirir lo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

VIII.- La transmisión de derecho de crédito relacionados a proveeduría de bienes de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmita a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada, así como en el caso de transmisión de derecho de crédito a cargo de personas físicas en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobren los créditos correspondientes.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en imparcialidades cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera mas del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de 12 meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos que se refiera el artículo 29-A de este código (C.F.F.).

El CFF establece los casos en que no existe enajenación en su numeral 14-A que a continuación transcribo:

"ARTICULO 14-A . Se entiende que no hay enajenación en los siguientes casos:

I. En escisión, siempre que los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto, de la sociedad escidente y de las escindidas, sean los mismos durante un período de 2 años contados a partir del año inmediato anterior a la fecha en que se presente el aviso correspondiente ante la autoridad fiscal en los términos de reglamento de este código.

No se incumple lo dispuesto en el párrafo anterior en el caso en que se enajenen acciones a personas que hayan sido propietarias de acciones con derecho a voto de la sociedad escidente al momento de la escisión, siempre que dichas personas no varíen su tenencia accionaria, como porcentaje del capital social de las escindidas, en mas de un 20% del que tenían en el capital social de la sociedad escidente al momento de la escisión.

II. En fusión, siempre que los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que subsista o, en su caso, de la que surja con motivo de la misma, no las enajenen durante un periodo contado, a partir de la fecha en que se presente el aviso correspondiente ante la autoridad fiscal en los términos de reglamentos de este código.

Para los efectos de las fracciones I y II de este artículo no se consideran como acciones con derecho a voto, aquellas que lo tengan limitado y las que en los términos de la legislación mercantil se denominen acciones de goce; tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerarán las partes sociales en vez de las acciones con derecho a voto, siempre que no lo tengan limitado.

No se incumple con el requisito de permanencia accionaria previsto en las fracciones I y II de este artículo cuando la transmisión de propiedad de acciones sea por causa de muerte, liquidación, adjudicación judicial, o donación, siempre que en este último caso se cumplan los requisitos establecidos en la fracción 24 del artículo 77 de la Ley del ISR (referente a los donativos). Para determinar el porcentaje del 51% a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, se deberá considerar el total de las acciones con derecho a voto emitidas por la sociedad a la fecha de inicio del periodo, para el caso de escisión y, para el caso de fusión, a la fecha en la que la misma se efectúe, excluyendo las que se consideran colocadas entre el gran público inversionista y que hayan sido enajenadas a través de la bolsa de valores autorizada o mercados de amplia bursatilidad de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la SHCP.

III. En las operaciones de préstamos de títulos o valores por la entrega de los bienes prestados al prestatario y por la restitución de los mismos al prestamista, siempre que efectivamente se restituyan los bienes a mas tardar al vencimiento de la operación y las mismas se realicen de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la SHCP".

C).- CONCEPTO DE INGRESO

El párrafo tercero del artículo 95 de la Ley del ISR establece al respecto lo siguiente:

"ARTICULO 95. Se entenderá como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación ; cuando por la naturaleza de la transmisión no haya contraprestación, se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por la SHCP. En el caso de expropiación el ingreso será la indemnización".

Este es el primer capítulo en que la Ley graba los ingresos que se obtengan en crédito. De tal forma que en una operación en virtud de la cual se transmita el dominio de un bien y su pago se difiera en todo o en parte deberá pagarse el impuesto, siendo este caso contrario a la regla general ya que los ingresos en crédito debe gravarse y calcularse hasta que realmente sean percibidos. La regla general del concepto "ingreso" es la contraprestación que se perciba con motivo de la enajenación y que es fijada libremente por las partes contratantes. Existen excepciones a esta regla general y son las siguientes:

- Si por la naturaleza de la transmisión o enajenación no existe contraprestación, deberá atenderse al valor del avalúo autorizado por persona autorizada por la SHCP. La falta de contraprestación se podrá presentar en los casos de adjudicación de bienes; aportación de éstos a una sociedad o asociación, y en general cualquier otro acto en virtud del cual no sea posible fijar una contraprestación.

La Ley establece en unos casos concretos cuál será el monto de la contraprestación obtenida, o bien, fija las bases para determinar esa contraprestación; tal es el caso de la expropiación de bienes donde el ingreso será la indemnización recibida.

Es importante hacer la observación que al no señalar la ley expresamente que los ingresos los obtiene en su totalidad quien enajena los bienes, se entiende que los ingresos por este concepto pueden ser afectos a sociedad conyugal o copropiedad, lo cual resulta lógico, si consideramos que ambos casos el bien enajenado pertenece a los cónyuges o a los copropietarios, en la proporción que lo marque el contrato respectivo.

D).- INGRESOS EXENTOS

No se considerarán ingresos por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades ni los que deriven de la enajenación de bonos, valores y otros títulos de créditos, siempre que el ingreso por enajenación se considere interés en los términos de la fracción III del artículo 125 de esta Ley (referente a los ingresos por intereses obtenidos por la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de créditos, así como los premios y primas que se deriven de dichos títulos.)

De la transcripción anterior se puede inferir que la finalidad de la Ley es gravar toda enajenación de bienes, independientemente de cual sea la causa u origen, quedando exceptuado los ingresos percibidos por causa de muerte donación o fusión de sociedades.

En realidad la transmisión de propiedad por causa de muerte, tiene un tratamiento especial, pues se considera como fecha de adquisición de la persona que enajena un bien recibido por herencia o legado, la fecha en la que lo adquirió el autor de la asociación; y como costo, el valor en que lo adquirió dicho autor de la asociación. De esta forma, lo único que se obtiene es diferir el pago del impuesto, hasta que el contribuyente lo enajene.

En cuanto a la donación, en el capítulo V denominado de los ingresos por adquisición de bienes, queda gravado el ingreso de donación para el adquirente, por lo que, en este caso, el enajenante no está sujeto al pago del impuesto.

Por lo que respecta a la fusión de sociedades, la persona física no percibe ingreso alguno que se encuentre grabado, y por lo tanto, no está obligada al pago del ISR, pues a través de la fusión de sociedades, el accionista lo único que percibe son las acciones que emite la sociedad que subsiste. Posiblemente el legislador previendo que el simple canje de acciones podrían interpretar como enajenación de bienes optó por exceptuar expresamente del pago del impuesto esta operación.

Pese a que en las operaciones de venta con reserva de dominio, éste no se transmite y, por lo tanto, no existe propiamente una enajenación de bienes, la ley en la fracción I del artículo 14 del Código Fiscal, grava los ingresos percibidos de las operaciones en las que el enajenante se reserve la propiedad del bien enajenado, desde el momento en que se celebre el contrato, aún cuando la transmisión de dicha propiedad opere con posterioridad.

En el caso de las adjudicaciones a que se refiere la fracción II del artículo 14 del CFF, el enajenante es el deudor o la adjudicación del bien por parte del acreedor.

En aquellos casos en que se permuten bienes, cada uno de los enajenantes tendrán que pagar el impuesto correspondiente a la utilidad obtenida.

Por último, el arrendamiento financiero a que se refiere el artículo 14 del CFF, es tratada ampliamente en el apartado II del capítulo VI de la Ley del ISR.

Es importante relacionar lo anteriormente visto con el artículo 77 de la Ley del ISR el cual a la letra dice:

***ARTICULO 77.-** No se pagará el ISR por la obtención de los siguientes ingresos:

....XV.- Los derivados de la enajenación de casa habitación siempre que el contribuyente haya habitado el inmueble cuando menos los dos últimos años anteriores a la enajenación.

XVI.- Los obtenidos con motivo de la enajenación de acciones u otros títulos que se realicen a través de bolsa de valores autorizada o mercados de amplia bursatilidad que determinen la SHCP en reglas generales que al efecto expida, y siempre que dichos títulos sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a dichas reglas generales. En los casos de fusión de sociedades, no será aplicable la exención prevista en esta fracción por las acciones que se enajenen y que se hayan obtenido del canje efectuado de sus acciones de las sociedades fusionadas si las acciones de estas sociedades no eran de las que se consideren colocadas entre el gran público inversionista en los términos de esta fracción.

En el caso de operaciones financieras derivadas de capital a que se refiere el artículo 7-D de esta ley, no se pagará el impuesto cuando los bienes objeto de la operación sea acciones o títulos valor de los mencionados en el párrafo anterior, o las operaciones se encuentren referidas a índices, canastas o rendimientos sobre los mismos, por los ingresos que se deriven de dichas operaciones, siempre, que en ambos casos, las operaciones se realicen a través de bolsa de valores o mercado de amplia bursatilidad que determine la SHCP en las reglas generales que al efecto expida.

XVII.- Los provenientes de la enajenación de bienes muebles, excluyendo las partes sociales, los títulos valor y las inversiones del contribuyente, cuando en un año de calendario la diferencia entre el total de la enajenación y el costo comprobado de las adquisiciones, no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por la utilidad que exceda se pagará el impuesto en los términos de este título*.

Para efectos del artículo anterior, el artículo 77 del RISR establece lo siguiente:

***ARTICULO 77.-** Para los efectos de la fracción XV del artículo 77 de la Ley, los contribuyentes deberán acreditar ante el fedatario público que formalice la operación que habitaron la casa habitación de que se trate, cuando menos los dos últimos años anteriores al de su enajenación, con cualquiera de los documentos comprobatorios que se mencionan a continuación:

I.- Los comprobantes de los pagos efectuados por la prestación de los servicios de energía eléctrica, telefónico o gas.

II.- Con los estados de cuenta que proporcionan las instituciones que componen el sistema financiero o por casas comerciales y de tarjetas de crédito no bancarias.

La documentación a que se refiere esta regla deberá estar a nombre del contribuyente, al de su cónyuge o bien de sus ascendientes o descendientes consanguíneos en línea recta."

La fracción XVI transcrita (artículo 77), precisa que estará exenta la ganancia obtenida en la enajenación de acciones y otros títulos valor que se realicen a través de bolsa de valores autorizada o mercados de amplia bursatilidad y siempre que dichos títulos sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista. Al respecto el punto 172 de la resolución miscelánea para 1994 señala que se considerarán como bolsa de valores autorizada y mercado de amplia bursatilidad, a la bolsa mexicana de valores y a las bolsas, incluyendo los sistemas de cotización que cuenten con autorización para operar como tales de conformidad de las leyes aplicables del país en que se encuentren, siempre que dicho país tenga celebrado con México acuerdo amplio de intercambio de información; dichos países se relacionan en el anexo 20 de la mencionada resolución. Así mismo, el punto 124 establece que se consideran títulos valor que se colocan entre el gran público inversionista, los que se relacionan en el anexo 17 de la referida resolución.

El artículo 78 del RISR precisa, que no obstante que los títulos valor dejen de ser considerados de los que se colocan entre el gran público inversionista, no se pagará el impuesto de acuerdo con la fracción XVI del artículo 77, cuando dichos títulos se enajenen inclusive fuera de bolsa de valores, siempre que a la fecha de adquisición por el enajenante hubieran tenido tal carácter.

E).- DETERMINACION DE LA BASE GRAVABLE

El ingreso gravable por la enajenación de bienes, será el resultado de disminuir al ingreso obtenido, inclusive en crédito las deducciones autorizadas que se mencionan en el artículo 97 de la Ley del ISR, mismo que se transcribe a continuación:

***ARTICULO 97.** Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes podrán efectuar las siguientes deducciones:

I.- El costo comprobado de adquisición que se actualizará en los términos del artículo 99 de esta Ley. El costo actualizado será cuando menos 10% del monto de la enajenación de que se trate.

II.- El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación, el importe se actualizará en los términos del artículo 99 de esta Ley.

III.- Los gastos notariales impuestos y derechos por escritura pagados por el enajenante. Así mismo, serán deducibles los pagos efectuados con motivo del avalúo de bienes inmuebles.

IV.- Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien".

La diferencia entre el ingreso por enajenación y las deducciones a que se refiere este artículo, será la ganancia sobre la cual, siguiendo el procedimiento señalado en el artículo 96, se calculará el impuesto.

Las deducciones a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo se actualizarán por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la derogación respectiva hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se realice la enajenación.

Quando los contribuyentes efectúen las deducciones a que se refiere este artículo y sufran pérdidas en enajenación de inmuebles, acciones, certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito y partes sociales, podrán disminuir dichas pérdidas en el año de calendario de que se trate o en los tres siguientes, conforme a lo dispuesto en el artículo 97-A de esta Ley, siempre que tratándose de acciones, de certificados de aportación patrimonial referidos y de partes sociales, se cumplan con los requisitos que fije el reglamento de esta Ley".

Cabe mencionar, que el costo comprobado de adquisición actualizado de los bienes muebles e inmuebles, no podrá ser inferior al 10% del precio de venta. (Es importante aclarar que las normas aplicables en materia de enajenación de bienes los encontramos en los artículos 103 al 126 del RISR).

Siendo en este caso, motivo de nuestro estudio los ingresos provenientes de la enajenación de bienes, trataremos mas adelante casos de enajenación de inmuebles así como de bienes muebles, como es el caso de los muebles propiamente dichos y las acciones que también lo son y cuya enajenación por parte de personas físicas, es bastante común en nuestro medio.

De las deducciones anteriores vamos a explicar detenidamente las comprendidas en las fracciones I y II.

Antes de entrar a su estudio, es conveniente aclarar previamente para un mayor entendimiento, que el legislador, conociendo la situación inflacionaria que estamos viviendo, así como la pérdida del poder adquisitivo del peso mexicano, permita a través de cierto procedimiento que los bienes adquiridos puedan actualizarse a un valor que se actualiza a la época de valor en que vivimos. Esto significa que si una persona adquirió un predio en 1970 cuyo precio de compra fué de \$300 000.00 a través del sistema que autoriza la Ley, el costo de adquisición se actualizará como si se tratara de una revaluación ocasionada por las devaluaciones y a la época de inflación en que estamos viviendo; de tal forma, que el costo actualizado del inmueble después de 17 años hipotéticamente será de N\$ 91 326.00, esta situación es la que reconoce el legislador en las fracciones I y II del artículo 97.

La citada fracción I del artículo 97, establece en primer lugar, como deducción: el costo comprobado de adquisición, que deberá actualizarse en los términos del artículo 99.

F).- COSTO DE ADQUISICION

En los artículos 99 y 100 de la Ley de ISR y 115, 118 y 119 del reglamento de la Ley del ISR, se establece como lo que deberá entenderse por costo de adquisición. Este costo a que se refieren los citados preceptos se resume de la siguiente forma:

1o. Tratándose de bienes inmuebles y certificados de participación inmobiliaria no amortizables: el costo de adquisición será igual a la contraprestación que se haya pagado para adquirir bien, sin incluir los intereses ni los gastos de escrituración o cualquier otra cantidad distinta a la contraprestación pagada.

2o. Tratándose de bienes muebles o inmuebles, adquiridos por herencia, legado o donación se considerará como precio de adquisición el que haya pagado el autor de la asociación o el donante; y como fecha de adquisición la que hubiere correspondido a estos últimos cuando a su vez el autor de su asociación o el donante hubieren adquirido a título gratuito, se aplicará la misma regla.

Cuando el donante sea la Federación, Estados, Distrito Federal, Municipios y Organismos Descentralizados, y no pudiera determinarse el costo de adquisición, el donatario considerará como costo de adquisición el 80% del valor de avalúo practicado al bien de que se trate referido al momento de la donación.

3o. En caso de fusión de sociedades, se considerará costo de adquisición de las acciones emitidas o de los certificados de aportación patrimonial de las Sociedades Nacionales de Crédito como consecuencia de la fusión el que correspondió a las acciones, o a los certificados de las sociedades fusionadas.

4o. Tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteo antes del 1o. de Enero de 1981, el que haya servido para efectos del Impuesto Federal sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos. Tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteo a partir de la fecha antes citada, el que hubiere servido para efectos del ISR. Si para determinar la base de los mencionados impuestos se practicó avalúo, éste servirá como costo referido a la fecha de adquisición.

50. Tratándose de la enajenación de bienes adquiridos por prestación, se terminará su costo conforme al avalúo que haya servido de base para el pago del ISR con motivo de la adquisición a que se refiere el capítulo V, al que se le disminuirán las deducciones señaladas en el artículo 105 de la Ley del ISR. Si en la fecha en que se adquirió no existía obligación de hacer avalúo, entonces éste se deberá practicar referido a la fecha en que la prescripción se hubiere consumado, independientemente de la fecha en que la sentencia la declare. Cuando no pueda determinarse la fecha de la prescripción, entonces ésta será aquella en que se haya interpuesto la demanda.

60. Por último, para los efectos de la fracción II del artículo 97 de la Ley, cuando el enajenante no pueda comprobar el costo de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble, se considerará como costo el valor que se contenga en el aviso de terminación de la obra.

Ahora bien, para ajustar el costo comprobado de adquisición deberá atenderse a lo señalado en el artículo 99 de la Ley del ISR, el cual pasamos a transcribir:

"ARTICULO 99. Para actualizar el costo comprobado de adquisición y en su caso el importe de las inversiones deducibles, tratándose de inmuebles y certificados de participación inmobiliaria no amortizables, se procederá como sigue:

I.- Se restará del costo comprobado de adquisición, la parte correspondiente al terreno y el resultado será el costo de construcción. Cuando no se pueda efectuar esta separación se considerará como costo del terreno el 20% del total.

II.- El costo de construcción deberá disminuirse a razón del 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación, en ningún caso dicho costo será inferior al 20% del costo inicial. El costo resultante se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se efectúe la enajenación, las mejoras o adaptaciones que implican inversiones deducibles deberán sujetarse al mismo tratamiento.

Tratándose de bienes muebles distintos de títulos valor y partes sociales el costo se disminuirá a razón del 10% anual o del 20% en vehículos de transporte por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación. El costo resultante se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se efectúe la enajenación. Cuando los años transcurridos sean mas de 10, o de 5 en el caso de vehículos de transporte, se considerará que no hay costo de adquisición.

El contribuyente podrá, siempre que cumpla con los requisitos que señala el reglamento de esta Ley, no disminuir el costo de adquisición de los años transcurridos, tratándose de bienes muebles que no pierdan valor con el transcurso del tiempo y sin perjuicio de actualizar dicho costo en los términos del párrafo anterior.

En el caso de terrenos el costo de adquisición se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se efectuó la enajenación.

Tratándose de acciones, el costo promedio por acción se calculará conforme a lo dispuesto por el artículo 19 de esta Ley."

Por lo que respecta a la fracción I del artículo transcrito, el reglamento del ISR en su artículo 122, contempla la posibilidad de tomar una proporción distinta para el valor del terreno y de la construcción mismo que es del tenor siguiente:

"ARTICULO 122.- Para los efectos de las fracciones I del artículo 99 de la Ley, cuando no pueda separarse del costo comprobado de adquisición la parte que corresponde al terreno y la que se refiere a la construcción, los contribuyentes podrán considerar la proporción que se haya dado en el avalúo practicado a la fecha de la adquisición del bien de que se trate, o bien, se podrán considerar las proporciones que aparezcan en los valores catastrales que correspondan a la fecha de adquisición".

Independientemente de la disposición reglamentaria del citado artículo 122, todos los casos prácticos que en los sucesivos se ejemplifiquen se harán sobre las bases de la fracción I del artículo 99 de la Ley. Por otra parte en el citado artículo 99 se pueden distinguir cuatro clases de bienes, que serán objeto de diversos procedimientos para determinar el costo ajustado. En efecto, estos cuatro bienes que establece el artículo 99 son los siguientes:

- a) Bienes inmuebles (construcciones) y certificados de participación inmobiliaria no amortizables.
- b) Bienes muebles en general que formen parte del activo fijo del contribuyente, distintos a vehículos de transporte.
- c) Bienes muebles consistentes en vehículos de transporte.
- d) Bienes inmuebles (predios) ya sean rústicos o urbanos; acciones nominativas, partes sociales y certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito.

G).- COSTO AJUSTADO DE CONSTRUCCIONES Y CERTIFICADOS DE PARTICIPACION INMOBILIARIA NO AMORTIZABLES

Por lo que respecta a los bienes inmuebles, concretamente construcciones, el procedimiento para determinar el costo ajustado consiste en lo siguiente: al costo de adquisición se le disminuirá la depreciación acumulada a razón del 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación; al resultado se le aplicará el factor de actualización que ya explicamos anteriormente y el resultado será el costo ajustado, el entendido que en ningún caso dicho costo será inferior al 20% del costo inicial, lo cual implica reconocer -según se expresa en la exposición de motivos de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial el 31 de Diciembre de 1984 y en vigor a partir del 1o. de enero de 1985-, que cualquier construcción con una antigüedad superior a treinta y tres años tiene todavía un valor comercial, que en este caso se estima es del 20% del costo inicial.

Asimismo, y acorde con lo señalado por la exposición de motivos en cuestión, la fracción I del artículo 97 de la Ley establece que en ningún caso el costo de adquisición actualizado será inferior al 10% del monto de la enajenación de que se trate, con lo que también se busca reconocer que todo bien tuvo un costo de adquisición, aún cuando por situaciones diversas el contribuyente no tenga elementos para comprobarlo. Por todo lo anterior, se concluye que quien enajene un inmueble y concretamente una construcción, al aplicar el 3% anual de depreciación entre el tiempo transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación, en ningún caso el resultado podrá ser inferior al 20% del costo inicial. Vamos a partir del siguiente ejemplo:

Supongamos que una persona enajena un inmueble con una antigüedad de 30 años y el costo inicial fue de \$100 000. Bajo estas circunstancias el costo inicial no podrá ser inferior a \$20 000 que es la cantidad que resulte de aplicar el 20% a los \$100 000 de costo inicial.

H).- COSTO AJUSTADO DE TERRENOS, ACCIONES NOMINATIVAS, PARTES SOCIALES Y CERTIFICADOS DE APORTACION PATRIMONIAL

El procedimiento para ajustar el costo de bienes inmuebles consistentes en terrenos o predios, así como de los títulos enunciados y las partes sociales, se efectuará aplicando al costo de adquisición el factor de actualización correspondiente por el número de meses transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación. En este caso, el costo de adquisición no estará sujeto a depreciación.

I).- COSTO AJUSTADO DE BIENES MUEBLES QUE FORMEN PARTE DEL ACTIVO FIJO

Para determinar el costo ajustado de bienes muebles consistente en vehículos de transporte que formen parte del activo fijo, al costo de adquisición deberá disminuirse el resultado de aplicar el 20% de depreciación anual por el número de meses transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, y al resultado se le aplicará el factor de actualización que de acuerdo con el índice nacional de precios al consumidor le corresponda; el resultado así obtenido será el costo actualizado.

Por último, tratándose de bienes muebles no consistentes en vehículos de transporte, que también formen parte del activo fijo, al costo de adquisición se le deberá disminuir el 10% de depreciación anual, al resultado se le aplicará el factor de actualización que le corresponda, determinándose así el costo actualizado.

Antes de continuar es importante aclarar que el porcentaje de depreciación del 20%, 10% ó 3%, según se trate, respectivamente, de bienes muebles consistentes en vehículos de transporte, bienes muebles en general y construcciones, se aplica en función de la depreciación natural que por el transcurso del tiempo sufren los bienes, con excepción de los terrenos y títulos valor, que por razones obvias no se deprecian.

Sin embargo, el procedimiento de disminuir la depreciación de los bienes materia de enajenación, resulta ser injusto para aquellas personas que la Ley no les permite deducir en su declaración anual la depreciación que sufren estos bienes. Una persona física sujeta al Capítulo II del Título IV, tiene derecho a deducir la depreciación de la inversión efectuada en la adquisición de un mueble destinado a oficinas; ya vimos anteriormente, cómo estas personas, deducen de sus ingresos, año con año, la parte correspondiente que la Ley autoriza para la deducción de estos bienes. En cambio, un simple propietario que enajena su casa habitación, tiene que depreciarla previamente para efecto de determinar el costo ajustado; pero esta persona física nunca tuvo el derecho de deducir su inversión para efectos fiscales. Cosa distinta se presenta en el caso del profesionista que al enajenar el inmueble que destinaba a sus oficinas, ya fue recuperando la inversión a través de la deducción autorizada por la Ley.

Por lo tanto, y por las razones anteriormente expuestas, consideramos que el beneficio que otorga la Ley a las personas que enajenen bienes pudo haber sido mayor, si no las obligan a depreciarlos, pues nunca tuvieron el derecho y la posibilidad de hacerlo.

Quizás por las razones anteriores, el legislador a partir del 1o. de enero de 1985 modificó la Ley para establecer en la fracción II del artículo 99, el límite mínimo del 20% que deberá considerarse para las construcciones que se pretendan enajenar de acuerdo con el costo inicial de las mismas, o sea del 20% que en ningún caso será inferior al costo inicial de las construcciones.

Existe solamente una excepción para no aplicar el porcentaje de deducción al costo de adquisición en función de los años transcurridos. En efecto, cuando tratándose de bienes muebles y éstos no hubieren perdido su valor por el transcurso del tiempo, el contribuyente podrá, siempre que cumpla con los requisitos que señala el reglamento, no disminuir el costo de adquisición en función de los años transcurridos, sin perjuicio de aplicar a dicho costo el factor de actualización.

Precisamente, el artículo 124 del Reglamento hace referencia al antepenúltimo párrafo del artículo 99 de la Ley, en el sentido de que no se disminuirá el costo de adquisición en función de los años transcurridos, respecto de las obras de arte; los automóviles cuya antigüedad de año o modelo sea de 25 o más años a la fecha de la enajenación; los metales y piedras preciosas, las perlas y las manufacturas de joyería hechas con cualquiera de los citados bienes, siempre que dichos metales, piedras y perlas representen más del 50% del valor de las materias primas incorporadas. Fuera de esos casos, los contribuyentes podrán no disminuir el costo de adquisición en función de los años transcurridos, solo por medio de autorización previa de la autoridad administradora correspondiente.

Por otra parte, cuando no sea posible determinar el costo de adquisición de un inmueble que incluye construcción y terreno, entonces deberá considerarse que el 20% del total del costo de adquisición corresponde al terreno; y el 80% restante a la construcción.

En el Anexo I se dan diversos ejemplos para la determinación del Impuesto en tratándose de Ingresos por enajenación de bienes, aspecto que regula el Capítulo IV del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en lo referente a la actualización de bienes en general, en la inteligencia que los factores de actualización que manejaremos son hipotéticos con el único objeto de simplificar los ejemplos.

Así mismo veremos la mecánica respecto a los pagos provisionales, declaración y cálculo del impuesto anual y pérdida en enajenación de bienes.

3.10.- CONSIDERACIONES GENERALES

Como se ha podido notar en la evolución de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en lo referente a la enajenación de bienes, vista en los apartados que anteceden; ha tenido cambios trascendentales que en nuestra opinión deben ser sujeto de estudio, por lo que será necesario recordar los principios fundamentales de la obligación Tributaria que el notable economista inglés y escritor Adam Smith, legó a nuestra materia principios que son irrefutables para conseguir una armonía de tipo tributario representados principalmente por los siguientes:

PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Por medio de este principio se exige que paguen impuestos todos aquellos individuos que se ubiquen en la hipótesis tributaria.

PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD

Se inspira en la igualdad de todos frente al impuesto; esto es, que contribuyan en relación a su capacidad.

PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE

Significa que el impuesto debe ser fijo, entendiendo como tal que el impuesto no pueda ser arbitrario y por lo mismo requiere que el contribuyente lo conozca previamente.

PRINCIPIO DE COMODIDAD

Es decir que el impuesto debe estructurarse de tal manera que se recaude en las formas y épocas más oportunas.

PRINCIPIO DE ECONOMIA

Que consiste en que lo que sea realmente favorable para el fisco. Podemos decir que es la aplicación directa del costo- beneficio, pues si en un momento el fisco para recaudar \$ 100.00 requiere invertir por pago de personal, equipos, papelerías, etc., \$ 105.00, no tiene ninguna justificación la existencia de un impuesto de ese tipo.

PRINCIPIO DE JUSTICIA

Consiste en que todo ciudadano obligado a pagar una contribución lo haga en la forma y posibilidades que realmente posee y además que se considere a todos en la misma forma cuando se encuentren en ella.

PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD

Consiste en que para el pago de las contribuciones se debe seguir un proceso sencillo que permita el acceso a toda la persona que sea obligada.

PRINCIPIO DE CLARIDAD

Este principio complementa al anterior y recomienda que las leyes estén tan explícitas que cualquiera pueda entenderlas y por lo mismo cumplirlas.³³

Visto lo anterior, realizaremos las siguientes reflexiones:

La primera consiste en la transformación que la ley referida va teniendo a través del tiempo, partiendo de lo simple a lo complejo, por no decir de lo complejo a lo imposible para el común de los mortales, rompiendo con los principios de simplicidad y claridad anteriormente mencionados, ya que en el año de 1962, relativamente era de fácil comprensión en cuanto a la determinación de la base gravable y el ajuste de la ganancia obtenida la cual tenía como base una escala de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la enajenación a la cual se le aplicaba un porcentaje; a partir de 1975 se le aplica un factor correspondiente; en 1980 toma como base la tabla de ajustes que anualmente publique el H. Congreso de la Unión en su Ley de Ingresos y es a partir de 1991 donde la actualización de ajustes tendrá como base el Índice Nacional de Precios al Consumidor; teniendo como base para el cómputo del impuesto anual lo establecido en el art. 141 de la citada ley.

La segunda consiste en hacer notar que a partir del año de 1962 se empieza a regular lo referente a inmuebles urbanos, insertando en 1973 los inmuebles rústicos, desprendiéndose los razonamientos siguientes:

A). Profundizando al respecto me permito realizar el siguiente esquema:

<p>1962(Inmuebles Urbanos)</p>	<p>1981 se abroga 4a. Ley del ISR 1996</p>
<p>La Ley hoy vigente (5a. Ley del ISR) no puede aplicarse durante este lapso en perjuicio de persona alguna porque si se aplica se viola el Artículo 14 Constitucional</p>	<p>Dado que la actual Ley inicia su vigencia en 1981, sólo a partir de dicho año podrá actualizarse el "COSTO DE ADQUISICION" del inmueble respectivo</p>
<p>1973 (Inmuebles Rústicos)</p>	<p>1981 inicia vigencia la actual o 5a. Ley del ISR 1996</p>

33) Sánchez Plán, José de Jesús. "NOCIONES DE DERECHO FISCAL", Ed. Themis, México, 1995

La Ley del Impuesto Sobre la Renta fué abrogada el 30 de diciembre de 1980 iniciando su vigor el 1o. de enero de 1981, como ya lo hemos visto en la gráfica al inicio de este capítulo.

A partir de 1962 se empiezan a regular los inmuebles urbanos y a partir de 1973 los inmuebles rústicos. Considero que es de razonarse que el ingreso obtenido hasta el 30 de diciembre de 1980 no debe gravarse debido al principio de irretroactividad de las leyes contempladas en nuestro Artículo 14 Constitucional, párrafo primero que a la letra dice "A NINGUNA LEY SE DARA EFECTO RETROACTIVO EN PERJUICIO DE PERSONA ALGUNA".

Visto lo anterior se puede concluir que el ingreso gravable en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el caso de ingresos por enajenación de bienes inmuebles será a partir de 1981, año en que entrara en vigor la Ley citada pues de otra manera se da la retroactividad en perjuicio del Contribuyente provocándose la inconstitucionalidad.

B) Por último, importante hacer mención de la falta de regulación que existe en lo referente a los ingresos gravables en la enajenación por motivo de expropiación, contemplado en el artículo 95 de nuestra Ley del ISR actual, la cual es una facultad del poder público (federal o de los estados) por la cual ésta impone a un particular la cesión de su propiedad mediante ciertos requisitos dentro de los cuales el principal es una indemnización, por razones de utilidad pública, para realizar obras de interés general o de beneficio social, dicho ordenamiento no toma en cuenta los siguientes aspectos:

a) Es un ingreso involuntario por parte del contribuyente, en virtud de que es un acto unilateral realizado por el Estado.

b) En nuestro artículo 27 de nuestra Carta Magna y en la Ley de Expropiación, le concede a la autoridad expropiante, el poder fijar la forma y los plazos en que la indemnización deberá pagarse, "los que no abarcarán nunca un periodo mayor de diez años" sin tomar en cuenta la devaluación que sufre el dinero por el factor tiempo, por lo que sería importante que la indemnización correspondiente se realizara a través de la nueva figura económica llamada UDIS subsanándose en parte el acto realizado contra el contribuyente.

CAPITULO IV

INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LAS PERSPECTIVAS MUNICIPALES

4.1.- FUENTES DEL DERECHO

Las fuentes del derecho son, al decir García Maynes, de tres tipos: formales, reales e históricas. Son fuentes formales los procesos de creación de las normas, fuentes reales los factores o elementos que determinan el contenido de las normas, y fuentes históricas los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes.¹

De las tres solo nos ocuparemos de las fuentes formales, ya que su estudio nos permite conocer cómo se establecen las contribuciones y quién lo hace. En general, se consideran como fuentes formales del derecho, la ley, la costumbre, los usos, la doctrina y la jurisprudencia.

A).- DIVERSAS CLASIFICACIONES

En materia fiscal existen diversos criterios para clasificar las fuentes del Derecho Impositivo. De ellas solo comentaremos dos, cuyo contenido comprende y explica la eficacia que tienen en ésta rama del derecho las diferentes fuentes formales reconocidas.

Andreozzi clasifica a las fuentes formales del Derecho Tributario en preconstitucionales, constitucionales, doctrina y jurisprudencia. Son preconstitucionales aquellos principios que se aplican cuando la sociedad no está constituida con base en un Código Político y es la costumbre la que dicta la conducta a seguir; son fuentes constitucionales las que se presentan desde el momento en que la sociedad se encuentra organizada de acuerdo con un Código Político y de éste se derivan todas las leyes consideradas como secundarias respecto del mismo. En cuanto a la doctrina, señala que ha sido ésta la que a través del tiempo ha venido aislando la figura del Tributo hasta obtener su correcta caracterización jurídica. Finalmente, este autor sostiene que a la jurisprudencia le ha quedado solamente la tarea de caracterizar los matices de la tarea encomendada a la doctrina.²

Giannini considera como fuentes formales del Derecho Fiscal a la ley, el reglamento, la costumbre y los convenios internacionales. Para este autor la ley es la fuente formal por excelencia y la define como la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa. Del reglamento nos dice que se

1) García Maynes, Eduardo. "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO", 14a. Edición, Ed. Porrúa, México, 1967, p. 51

2) Citado por Rodríguez Lobato, Raúl. "DERECHO FISCAL", 2a. Edición, Ed. Harla, México, 1986, p. 23

distingue formalmente de la ley en que, aún conteniendo como éste normas jurídicas, no emana de los órganos legislativos, sino de los órganos administrativos del Estado y señala que existen tres categorías de reglamentos, a saber: para la ejecución de las leyes; para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden, y para la organización y el funcionamiento de las administraciones del Estado, la ordenación del personal adscrito al mismo y la ordenación de los entes de las Instituciones Públicas dependientes de la administración activa.³

En cuanto a la costumbre considera que su eficacia como fuente del Derecho Tributario es muy discutida; y sobre los convenios internacionales señala que constituyen una fuente que ha adquirido capital importancia en la actualidad, ya que son los medios en virtud de los cuales dos o más naciones determinan su competencia para el establecimiento y percepción de los Tributos.

B).- FUENTES DEL DERECHO FISCAL MEXICANO

Después de haber efectuado un análisis mas o menos detallados de nuestro derecho positivo, pensamos que pueden citarse como fuentes formales del derecho fiscal los siguientes:

1. La Constitución.
2. El Proceso Legislativo y su producto: La Ley.
3. Los Reglamentos Administrativos.
4. Los Decretos-Ley.
5. Los Decretos-Delegados.
6. La Jurisprudencia.
7. Los Tratados Internacionales.
8. La Doctrina.

3) *Idem.*, p. 24

Dentro de un purismo terminológico, esta clasificación puede ser fácilmente criticada, aduciendo que, salvo en el punto 2, hace referencias más que a los procesos o mecanismos de manifestación de las normas Jurídico Tributarias, a los productos o resultados de esos productos o mecanismos. Pero en última instancia debemos tener presente que al hablar, por ejemplo, de los Reglamentos Administrativos como Fuente Formal del Derecho Fiscal, estaremos haciendo alusión mas bien al procedimiento encaminado a la elaboración de dichos Reglamentos, y así sucesivamente.

Pasemos al análisis de todas y cada una de ellas:

C).- LA CONSTITUCION

Hemos precisado que el fundamento de todo nuestro Orden Jurídico Fiscal se encuentra en la Constitución; que de ella derivan las normas restantes que lo componen, las que para alcanzar plena validez, deben ajustarse en todo y por todo a sus principios postulados.

En tales condiciones, la llamada Carta Magna aparece como la Fuente primigenia del Derecho Tributario, puesto que va a proporcionar los lineamientos fundamentales y básicos a los que deberá ajustarse el contenido de la legislación que integra nuestra disciplina.

"La Constitución es la Fuente por excelencia del Derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos".⁴

Sobre este particular, Fernando Lasalle apunta: "La Constitución, como norma fundamental del Estado, ocupa el vértice del Orden Jurídico, a manera de premisa mayor de la que derivan su razón de ser y su contenido de las otras leyes..."⁵

Refiriendo esto último al Derecho Fiscal, podemos afirmar que, cada día es y será mayor el número de principios jurídicos de comportamiento y de organización contenidos en la Constitución que se encuentran vinculados a las actividades Tributarias del Estado. Una parte importante de los preceptos constitucionales, incluyendo algunas de las garantías individuales, mantienen una evidente referencia a diversos aspectos de la función fiscal.

4) Serra Rojas, Andrés. "DERECHO ADMINISTRATIVO", 6a. Edición, Tomo I, Ed. Porrúa, México, 1974, p. 194

5) Idem., p. 192

Así, en la Ley Suprema aparecen consignados los principios rectores del orden jurídico-fiscal, que revelan además la orientación precisa y las características esenciales a las que debe obedecer el Sistema Tributario, cuyo estudio estamos iniciando.

De ahí que, por fuerza, tengamos que señalar a la Constitución como el primer proceso de manifestación de las normas jurídicas que estructuran e integran nuestro Derecho Fiscal.

En apoyo de lo anterior, cabe citar lo dispuesto por el Artículo 133, que a la letra señala:

"Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, Leyes y Tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueden haber en las Constituciones o Leyes de los Estados".

D).- EL PROCESO LEGISLATIVO Y SU PRODUCTO: LA LEY

La Ley constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, ya que, para alcanzar validez, absolutamente todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito Tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso. En tales condiciones, resulta de especial interés el análisis del procedimiento encaminado a la creación de tales normas. Procedimiento que en el caso concreto de nuestro Derecho, se encuentra previsto en los Artículos 71 y 72 de la Constitución Política, y que aún cuando es aplicable a la gestación del cualquier tipo de leyes, tratándose de las que forman parte del Derecho Fiscal, presenta algunas características sumamente especiales que no podemos dejar de analizar. De modo pues, que enfocaremos el estudio del llamado proceso legislativo preponderantemente desde el punto de vista de la creación de las normas jurídico-tributarias.

¿Cómo nace a la vida jurídica una Ley Fiscal? Para contestar satisfactoriamente esta importante pregunta, resulta indispensable hacer referencia a dos temas fundamentales: (1) el análisis de las diversas facetas que integran el proceso legislativo y (2) la adecuación de dicho proceso a las características especiales que el mismo reviste, tratándose de la materia tributaria.

Ahora bien, como ambos temas forman un Todo orgánico, procederemos a exponerlos a continuación en forma integrada.

a).- Iniciativa de Ley

El proceso legislativo va a tener su punto de partida en la presentación ante los órganos del poder público encargados de legislar, de un proyecto de Iniciativa de Ley que deberá ser estudiada, revisada, valorada, reformada, adicionada y, finalmente, aprobada o rechazada por dichos órganos.

Como es del conocimiento general, dentro del Sistema Federal Mexicano dicha función se encuentra encomendada de manera exclusiva -salvo los casos de excepción representados por los Decretos-Ley y los Decretos-Delegados que en su oportunidad estudiaremos- al Congreso de la Unión, dividido en dos Cámaras: la de Diputados y la de Senadores.

Los diputados se reputan representantes del pueblo. De ahí que a cada Entidad Federativa le corresponda una mayor o menor representación popular, según la densidad de su población. En tanto que los senadores poseen el carácter de representantes de las Entidades Federativas ante el Gobierno Federal. Por esa razón, cada entidad únicamente tiene derecho a elegir dos senadores, independientemente de sus dimensiones geográficas o de la densidad de su población.

En principio, y como regla general, una Iniciativa de Ley puede presentarse indistintamente ante la Cámara de Diputados o ante la de Senadores. La Cámara que recibe la iniciativa, suele denominarse "Cámara de Origen"; en tanto que a la otra se le llama "Cámara Revisora".

La Iniciativa de Ley debe estar constituida por un proyecto -estructurado de la manera más completa posible-, de lo que se desea convertir en un nuevo texto legal. Aún cuando las Cámaras Legisladoras pueden y deben introducirle las reformas y adiciones que juzguen convenientes o necesarias, quien presenta la iniciativa está obligado a efectuar el mejor trabajo, como si él fuera el verdadero y único legislador. Máxime tratándose de Leyes Fiscales, en las que por la elevada especialidad de las cuestiones que suelen contener, no es fácil -al menos en nuestro medio- contar con diputados y senadores que posean los suficientes conocimientos y la preparación adecuada para sugerir reformas y adiciones que a la postre puedan resultar atinadas.

De acuerdo con lo que expresamente estatuye el Artículo 71 Constitucional, el derecho de iniciar leyes compete:

1. Al Presidente de la República.
2. A los diputados y senadores al Congreso de la Unión.

3. A las Legislaturas de los Estados.

Consecuentemente, las Iniciativas de Leyes Fiscales pueden provenir indistintamente de cualesquiera de estos tres órganos de poder, a los que por su naturaleza y funciones se les supone vivamente interesados en los problemas económicos del país.

Si bien es cierto que debido a algunas deformaciones de nuestro sistema político la gran mayoría de las Iniciativas de Ley -particularmente las que culminan en una exitosa aprobación- suelen provenir del Presidente de la República, no debe perderse de vista que, constitucionalmente hablando, también los diputados y senadores al Congreso Federal, como las Legislaturas de las Entidades Federativas, están facultados para presentar proyectos de ley sobre todas aquellas cuestiones que juzguen de especial interés, incluyendo, desde luego, las relacionadas con el área hacendaria.

b).- La Cámara de Diputados como Cámara de Origen en Materia Tributaria

Mencionamos con anterioridad que, en principio y como regla general, las Iniciativas de Ley pueden presentarse indistintamente ante cualquiera de las dos Cámaras que integran el Congreso de la Unión. Sin embargo, el inciso h) del Artículo 72 de nuestra Ley Suprema establece una importante excepción al señalar que:

"La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados".

Esto significa que en lo tocante a la formación de Leyes Fiscales, la Cámara de Diputados será siempre la Cámara de Origen, y la de Senadores revestirá siempre el carácter de Revisora, por lo que todas las iniciativas deberán presentarse sin excepción ante la señalada en primer término.

Mucho se ha discutido acerca de cuál pudo haber sido la razón que impulsó a nuestros constituyentes a establecer de manera tan tajante y definitiva una disposición de esta naturaleza. Al respecto, el distinguido jurista mexicano Oscar Rabasa⁶ sostiene -sin fundamentar adecuadamente su dicho- que el hecho de que la Cámara de Diputados sea Cámara de Origen en lo relativo a cuestiones hacendarias, no tiene explicación alguna de tipo histórico, pues ello deriva de un error en el que se incurrió al establecerse en nuestro país el bicamatismo, en el año de 1872.

6) Citado por Margala Manautou, Emilio. "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO", Ed. Porrúa, México, 1975, pp. 48 y 49

Independientemente de que la explicación de Rabasa pueda parecernos un tanto incongruente, con el gran respeto y admiración que este juriconsulto nos inspira, no debemos olvidar que en todo caso resulta válida para nuestras instituciones jurídicas anteriores a la Constitución de 1917, ya que esta última representó en múltiples sentidos una ruptura total y casi una cancelación del pasado.

Por consiguiente, diversos autores han intentado otro tipo de explicaciones. Entre ellas, destaca por su brillante contenido histórico-constitucional la relativa a la Carta Magna Inglesa de 1215, que nos parece de interés resumir a continuación:

En el año mencionado gobernaba Inglaterra con el carácter de Regente el Rey Juan, en ausencia de su hermano mayor, Ricardo (que se encontraba en Palestina encabezando la Tercera Cruzada), razón por la cual se le conoció históricamente a través del mote de "Juan sin Tierra", que simbolizaba la relativa legitimidad de su Corona.

Juan sin Tierra fue -probablemente debido al origen ilegítimo o transitorio de su poder- un gobernante especialmente arbitrario y deshonesto, a un grado tal que provocó la rebelión de sus súbditos, los que, encabezados por el clero y la nobleza, condicionaron su permanencia en el trono a la suscripción de un compromiso formal, que recibió la denominación de "Magna Charta", valedero tanto frente a él como ante sus "herederos para siempre", de respetar determinados derechos y privilegios del pueblo inglés. Comentando el contenido de este documento, el precitado Oscar Rabasa afirma: "...en sus setenta y nueve capítulos hay una abundante enumeración de garantías prometidas a la Iglesia, a los barones, a los "freemen" y a la comunidad, todos con el valor jurídico para el presente que corresponde a fórmulas que se han transmutado en las libertades modernas; pero de las cuales algunas sólo han modificado las palabras y viven en los principios de las constituciones actuales".⁷

Si bien las características del derecho consuetudinario inglés ("Common Law") que se perfecciona y desarrolla mediante la práctica continua de las costumbres que lo integran, no nos permiten afirmar que Inglaterra posee una constitución escrita, declarativa y orgánica, como sin duda alguna lo es la nuestra, el hecho es que la Carta Magna de 1215, unida a la Declaración de Derechos Individuales (:Bill of Rights") arrancada por el mismo pueblo británico al Rey Guillermo de Orange en el año de 1689, representan los antecedentes más importantes del moderno movimiento constitucional. De ahí que sus disposiciones aparezcan reflejadas en mayor o menor grado en las Leyes Supremas de la gran mayoría de los actuales Estados del Mundo Occidental. Al respecto, cabe señalar

7) Rabasa, Oscar. "EL JUICIO CONSTITUCIONAL", citado por Burgos, Ignacio. "LAS GARANTIAS INDIVIDUALES", 4a. Edición, Ed. Porrúa, México, 1965, pp. 71-72

que, por ejemplo, el postulado contenido en la cláusula cuadragésima sexta de la propia Carta Magna de sus propiedades, sino mediante el juicio de sus partes y conforme a las leyes de la tierra", ha alcanzado prácticamente validez universal a través de las llamadas garantías individuales de audiencia y de debido proceso legal.

Por eso nos resulta aventurado sostener -como lo hacen algunos autores- que el precedente histórico que acabamos de enunciar haya influido en alguna forma en los autores del transcrito inciso h) de nuestro Artículo 72 Constitucional, puesto que una de las principales estipulaciones de la invocada Carta Magna de 1215 tuvo por objeto establecer que el monarca no podía decretar ningún impuesto que previamente no hubiera sido aprobado por el pueblo a través de sus representantes en el Parlamento.

Ahora bien, como dentro del Sistema Constitucional que prevalece en México los diputados tienen el carácter de "representantes del pueblo", la relación lógica entre la disposición normativa que analizaremos y el precedente de carácter universal que acabamos de explicar, aparece en forma bastante clara y congruente y revela, de ser cierta, una indudable cultura y sensibilidad jurídicas por parte de nuestros constituyentes de 1916-1917.

Pero independientemente de cuál haya sido la causa o razón, lo que debe tenerse muy presente es que, tratándose de Iniciativa de Ley que versen sobre la materia Fiscal, la Cámara de Diputados operará siempre como Cámara de Origen.

c).- Debate y Discusión Camaral

Una vez que el proyecto de Ley Tributaria es presentado ante la Cámara de Diputados por quienes están investidos del poder de iniciativa (Presidente de la República, diputados y senadores al Congreso de la Unión y Legislaturas Locales), se inicia el llamado debate camaral, que puede conducir tanto a su aprobación como a su rechazo definitivo dentro del período de sesiones en el que se haya dado a conocer (recuérdese que el Congreso tiene sólo dos períodos de sesiones por año; el primero comprendido entre el 15 de abril y el 15 de julio; y el segundo entre el 1o. de noviembre y el 31 de diciembre). Fuera de esa época, está en receso, salvo los casos excepcionales en los que sea convocado a un período extraordinario.⁸

8) NOTA: Con motivo de las últimas reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a partir de 1995 el segundo período de sesiones del Congreso de la Unión correrá entre el 1o. de septiembre y el 15 de diciembre de cada año, con el objeto de que la apertura de sesiones del Congreso y el correspondiente informe del Presidente de la República vuelvan a tener lugar el día 1o. de septiembre. En tanto que el primer período se reduce en cuanto a su duración para que corra exclusivamente entre el 15 de marzo y el 30 de abril de cada año.

Interpretando el texto de los incisos a), d), e) y g) del varias veces invocado Artículo 72 de la Constitución Política que nos rige, podemos desprender las siguientes reglas generales que norman la conducción del debate y discusión camaral.

1. Aprobado el proyecto de Ley Fiscal en la Cámara de Diputados, pasará para su discusión a la de Senadores (la que no debemos olvidar que en estas cuestiones siempre será la Revisora). Si esta última lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo para su publicación.

2. Si algún proyecto de ley fuese desechado en su totalidad por la Cámara de Senadores, volverá a la de Diputados con las observaciones que aquélla le hubiese hecho. Si examinado de nuevo, fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá a la Cámara de Senadores, la cual deberá tomarlo otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo para su publicación. Pero si por el contrario, lo reprobase, no podrá volver a presentarse en el mismo período de sesiones.

3. Si el proyecto de Ley Tributaria fuese desechado en parte, modificado, o adicionado por la Cámara de Senadores, la nueva discusión de la Cámara de Diputados versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados.

4. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara de Senadores fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de Diputados, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo, para los efectos de su publicación. Pero si las adiciones o reformas hechas por la Cámara de Diputados, volverán a aquélla para que tome en consideración las razones de ésta, y si por mayoría absoluta de votos presentes se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto, en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras, se pasará al Ejecutivo para su publicación.

5. No obstante, si la Cámara de Senadores insistiere por la mayoría absoluta de votos presentes, en las adiciones o reformas a la Iniciativa de Ley Fiscal, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente período de sesiones, a no ser que ambas Cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la Ley sólo con los artículos aprobados y que se reserven los adicionados o reformados para su exámen y votación en las sesiones siguientes.

6. Todo proyecto de Ley desechado por la Cámara de Diputados, no podrá volver a presentarse en las sesiones del año.

7. Todas las votaciones de Ley serán nominales.

El debate camaral concebido en estos términos permite, sin lugar a dudas, no sólo un libre juego democrático, sino la oportunidad de ponderar y revisar en cuanto a su contenido y efectos, el proyecto de Ley de que se trate, a fin de que al ser aprobado pueda regir con eficacia los problemas sociales o económicos que se supone destinado a resolver o atenuar. Por el contrario, las aportaciones mecánicas y apresuradas sólo dan lugar a situaciones injustas, y en el mejor de los casos, a inoportunas rectificaciones, que son fruto tanto del rechazo social como de la falta de reflexión y cuidado de los legisladores. Desafortunadamente, los vicios propios de nuestro Sistema Político, el frecuente desconocimiento por parte de la mayoría de diputados y senadores de la problemática tributaria, dan origen a la aprobación mecánica e irreflexiva de múltiples ordenamientos fiscales. Como ejemplo de lo anterior, podemos citar el caso del llamado "impuesto que nunca existió", cuya lamentable historia no podemos resistir la tentación de contar:

En la Ley que Reforma y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales para el año de 1973, se introdujo un importante cambio, consistente en suprimir el impuesto sobre dividendos (que se causa en el momento en el que las sociedades reparten utilidades o dividendos a sus socios o accionistas) para sustituirlo por un gravámen al que se dió en llamar "impuesto sobre ganancias susceptibles de ser distribuidas", el que se pretendía cobrar en el momento en que las empresas generaran utilidades, independientemente de que fueran o no distribuidas a los socios. Pues bien, la realidad económica del país demostró lo absurdo de semejante disposición, que desalentaba enormemente la reinversión y la creación de reservas económicas, en grave detrimento de la productividad y de la generación de empleos, por lo que, tomando en consideración que el cobro de este singular tributo era de carácter anual, al expedirse la Ley que Reforma y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales para el año de 1974, se estableció, en uno de los artículos transitorios, que el frustrado "impuesto sobre ganancias susceptibles de ser distribuidas" quedaba derogado con efectos retroactivos al 1o. de enero de 1973, para retornar al antiguo sistema del impuesto sobre dividendos.

Este ejemplo -divertido si se quiere- ilustra a la perfección el papel pasivo que frente a estas delicadas cuestiones que tanto afectan la economía nacional suele adoptar el Congreso Federal, y que, por desgracia, no ofrece a la fecha síntomas alentadoras de cambio.

Sin embargo, dejando de lado este tipo de factores circunstanciales, creemos que lo verdaderamente importante radica en el hecho de que nuestra Ley Suprema contiene como un principio orgánico fundamental, el típico sistema de libre y democrático debate camaral, el que en un futuro, que esperamos cercano, puede rendir excelentes frutos de perfeccionamiento y eficacia, mediante adecuadas discusiones y revisiones de nuestra próxima legislación tributaria.

d).- El Veto y la Sanción Presidenciales

Al ser aprobado por ambas Cámaras, el proyecto de Ley Hacendaria, debe turnarse al Ejecutivo para los efectos de su promulgación y publicación. No obstante, el Presidente de la República cuenta con un plazo de diez días para manifestar su rechazo o aceptación. En el primer caso se presenta la figura del veto; en tanto que en el segundo, la de la sanción, la que, como veremos, puede ser expresa o tácita.

En lo concerniente a estas cuestiones, puede sostenerse que nuestro Pacto Fundamental se ajusta bastante a los lineamientos establecidos por la Constitución de los Estados Unidos de América, que para muchos países ha significado, no siempre con buen éxito, una especie de modelo a seguir.

El veto Presidencial, que no es otra cosa que la oposición o la formulación de reformas o adiciones por parte del Titular del Ejecutivo a un proyecto de ley aprobado por el Congreso de la Unión, se encuentra regulado por el inciso c) del multicitado Artículo 72 Constitucional, conforme a las reglas generales que se expresan a continuación, referidas, desde luego, a la materia fiscal:

1. El proyecto de Ley Tributaria desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de Diputados.

2. Dicho proyecto deberá ser discutido de nueva cuenta por dicha Cámara, y si fuere confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará a la Cámara de Senadores. Si por ésta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto tendrá por ese solo hecho el carácter de ley y volverá al Ejecutivo para su promulgación y publicación.

3. En el caso de que en cualquiera de las dos Cámaras la iniciativa no alcanzare la mayoría requerida de dos tercios del número total de votos, el veto Presidencial habrá surtido efecto, y la misma no podrá volver a presentarse en el mismo período de sesiones.

Por lo que toca a la sanción o aprobación por parte del Ejecutivo de un proyecto de Ley enviado por el Congreso, es necesario precisar que puede revestir dos formas: expresa o tácita.

La sanción expresa tiene lugar cuando el Presidente manda promulgar y publicar una Ley, ya sea porque está de acuerdo con sus términos o porque, ejercitado el derecho de veto, su rechazo o sus observaciones han sido desestimadas por las dos terceras partes de los miembros de ambas Cámaras Legislativas.

En cambio, conforme a lo que dispone el inciso b) del propio Artículo 72 Constitucional, la sanción tácita se presenta cuando el Ejecutivo Federal deja transcurrir diez días hábiles sin devolver con observaciones un proyecto de ley fiscal a la Cámara de Diputados. En este supuesto, al consumarse dicho plazo, el Presidente estará obligado a ordenar de inmediato la correspondiente promulgación y publicación del ordenamiento legal de que se trate.

e).- Promulgación y Publicación

La Promulgación y Publicación constituye los actos por virtud de los cuales el Titular del Ejecutivo dá a conocer a la ciudadanía en general una ley aprobada por el Congreso de la Unión y sancionada por él mismo. Aun cuando distinguidos juristas como Don Trinidad García⁹ sostienen que no es factible efectuar una distinción adecuada entre dichos conceptos, debido a que ambos están referidos al acto de divulgación oficial de un texto legal, nosotros pensamos que sí existen elementos conceptuales para llevar a cabo tal distinción.

En efecto, partiendo del acertado criterio expuesto por el doctor Miguel Villoro Toranzo, debemos entender que la promulgación "... consiste en el reconocimiento solemne por el Ejecutivo de que una ley ha sido aprobada conforme al proceso legislador establecido por la Constitución y que, por consiguiente, debe ser obedecida".¹⁰

Normalmente, la promulgación se materializa en un Decreto Presidencial que da a conocer el contenido de una Ley debidamente aprobada y sancionada. Así, por ejemplo, un ordenamiento legal en materia tributaria se promulga en los siguientes términos:

"MANUEL AVILA CAMACHO, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

"Que el H. Congreso de la Unión se ha servido dirigirme la siguiente Ley:

"El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decreta:

"Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

"Título Primero. Disposiciones Generales.

"Artículo 1o..."

9) García, Trinidad, "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO", citado por García Maynes, Eduardo, "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO", 11ava. Edición, Ed. Porrúa, p. 176

10) Villoro Toranzo, Miguel, "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO", 2a. Edición, Ed. Porrúa, México, 1974, p. 176

Por su parte, la publicación viene a ser el hecho material de insertar en el Diario Oficial de la Federación (órgano de difusión del Gobierno Federal) los textos, tanto de la ley en sí como del decreto de promulgación, con objeto de que puedan ser conocidos y obedecidos, en cuanto entren en vigor, por la población en general y de manera especial por sus destinatarios inmediatos.

f).- El Refrendo del Secretario de Hacienda y Crédito Público

Estatuye en su parte relativa el Artículo 92 de la Constitución Política que nos regía hasta 1981, que: "Todos los Reglamentos, Decretos y Ordenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Despacho, encargado del ramo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos".

Posteriormente en abril de 1981 es reformado para quedar de la siguiente manera: "Todos los Reglamentos, Decretos, Acuerdos y Ordenes del Presidente debern estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto correponda y sin este requisito no sern obedecidos."

Visto lo anterior es de razonarse que la figura del refrendo se reduce y canaliza al Secretario de Gobernación, Así lo ha sostenido, nuestro máximo Tribunal en la Tésis No. 74, visibles a fojas 721 a 723, tomo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1986 que expresa:

"REFRENDO DE LOS DECRETOS PROMULGATORIOS DE LAS LEYES DEL CONGRESO DE LA UNION CORRESPONDE AL SECRETARIO DE GOBERNACION.

En materia del refrendo de los decretos del Ejecutivo Federal, este Tribunal en Pleno hasta ahora ha establecido las tesis jurisprudenciales números 101 y 102, visibles en las páginas ciento noventa y seis y ciento noventa y siete, primera parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917 a 1985, cuyos rubros son los siguientes: "REFRENDO DE LOS DECRETOS DEL EJECUTIVO POR LOS SECRETARIOS DE ESTADOS RESPECTIVOS" Y "REFRENDO DE UNA LEY, CONSTITUCIONALIDAD DEL". - Ahora bien, el análisis sistemático de los artículos 89 fracción I, y 92 de la Constitución General de la República, conducen a este Tribunal en Pleno a interrumpir las invocadas tesis jurisprudenciales hasta ahora sustentados en mérito de las consideraciones que enseguida se exponen. El primero de los preceptos mencionados establece: "Las facultades y obligaciones del Presidente: I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia". A su vez, el artículo 92 dispone "Todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe del Departamento Administrativo a que el asunto corresponda y sin este requisito no serán obedecidos. De coformida con el Primero de los numerales reseñados el Presidente de la República tiene entre otras facultades la de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión. Esto significa, entonces, que los decretos mediante los cuales el titular del Poder Ejecutivo Federal dispone la publicación de las Leyes o Decretos de referencia constituyen actos de los comprendidos en el artículo 92 en cita, pues al utilizar este precepto la locución "todos los reglamentos, decretos, acuerdos y ordenes del Presidente", es cuestionable que su texto literal no deja lugar a dudas a cerca de que también a dichos decretos promulgatorios en cuanto actos del citado artículo 92, a saber que para se obedecido deben estar firmados o refrendados por el

Secretario de Estado a que el asunto o materia del decreto corresponda. Los razonamientos anteriores resultan todavía más claros mediante el análisis de lo que constituye la materia o contenido del decreto promulgatorio de una Ley. En efecto, en la materia de dicho decreto se aprecian dos partes fundamentales: la primera se limita a establecer por parte del Presidente de la República, que el Congreso de la Unión le ha dirigido una Ley o decreto cuyo texto transcribe o reproduce y la segunda, a ordenar su publicación para que la Ley aprobada por el Congreso de la Unión pueda ser cumplida y observada. Por consiguiente, si la materia en riesgos por la orden del Presidente de la República para que se publique o dé a conocer la ley o decreto oportunamente aprobados con el Congreso de la Unión, es de concluirse que el decreto respectivo única y exclusivamente requiera para su validez constitucional de la firma del Secretario de Gobernación cuyo ramo administrativo resulta afectado por dicha orden de publicación, toda vez que es el acto que emana de la voluntad del titular del Ejecutivo Federal y, por ende, el que debe ser refrendado sin que debe exigirse además, la firma del Secretario o Secretarios de Estado cuyos ramos sean afectados por la misma ley, pues tal interpretación no tiene fundamento en el precepto constitucional en cita ni en otro alguno de la Ley Suprema".

El propio Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal es constitucional al establecer que tratándose de los decretos promulgatorios de leyes expedidas por el Congreso de la Unión, el refrendo acorde corresponde exclusivamente al Secretario de Gobernación, por ser el Titular del ramo de despacho a quien le corresponde la publicación el ordenamiento en el Diario Oficial de la Federación.

Lo anterior se encuentra contenido en la Tesis 21 del Informe del Presidente de ese alto tribunal al terminar del año de 1988, visible en la página 802-839 que es del tenor siguiente:

"REFRENDO DE LOS DECRETOS PROMULGATORIOS DE LAS LEYES DEL ARTICULO 13 DE LA LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL NO VIOLA EL ARTICULO 92 CONSTITUCIONAL.-

El artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal no es contrario al 92 de nuestra Carta Magna cuando señala que los decretos promulgatorios de leyes expedidas por el Congreso de la Unión solo requieren el refrendo del Secretario de Gobernación para su validez, pues la materia de dichos decretos esta constituida únicamente por la orden del Presidente de la República para que se publique o se dé a conocer la ley o el decreto del órgano legislativo federal para su debida observancia, mas no por la materia misma de la ley o decreto oportunamente aprobado por el Congreso de la Unión; luego es de concluirse que el decreto respectivo única y exclusivamente requiere para su validez constitucional, mediante el cumplimiento del imperativo formal establecido en nuestra Ley Suprema, de la firma del Secretario de Gobernación cuyo ramo administrativo resulta afectado por dicha orden de publicación, toda vez que es el acto que emana de la voluntad del Ejecutivo Federal y, por ende, el que debe ser refrendado. Así pues el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal no es incongruente con el 92 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos."

Ahora bien, es un hecho indiscutible que el refrendo ministerial forma parte integrante del proceso legislativo, toda vez que si las leyes se promulgan por medio de su decreto presidencial, es evidente que tal decreto debe llevar la firma del "Secretario de Estado" ya que en caso contrario no existirá obligación alguna de obedecerla. Si bien, el efecto inmediato de la falta de refrendo ministerial está por la no obediencia del acto presidencial de que se trate, es más que evidente que el titular del Ejecutivo puede fácilmente minimizar o neutralizar al Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo, como afirma Fraga: "Para considerar, dentro de dicho régimen presidencial que el refrendo pueda constituir una limitación material de la voluntad del Presidente, hay dos circunstancias que parecen impedirlo: por una parte la de que el presidente es el titular, que no sólo tiene el goce sino también el ejercicio de todas las facultades atribuidas al Poder Ejecutivo' y por la otra, la de que el mismo Presidente tiene la más amplia facultad de seleccionar, nombrar y remover libremente a sus ministros".

Dicho en otras palabras, si el Presidente quiere eliminar los problemas derivados de una negativa de refrendo, le basta, en ejercicio de la atribuciones que le confiere la Fracción II del Artículo 89 Constitucional, con remover al Secretario renuente y con designar libremente en su lugar a una persona que se muestre más cooperativa o disciplinada.

Pero bien, en última instancia, se trata de un problema que pertenece más al campo del Derecho Constitucional o al del Derecho Administrativo que al que nos ocupa, ya que para nosotros su única relevancia radica en el hecho de que, por su misma naturaleza y contenido, los decretos presidenciales de promulgación de leyes fiscales deben contar, como mínimo, con la firma del Secretario de Estado, puesto que es el funcionario de esta jerarquía que más estrechamente se encuentra vinculado con la problemática tributaria.

Por último, es necesario insistir que independientemente de la intervención que el Secretario de Hacienda y Crédito Público tiene en esta materia, no debe perderse de vista que las consecuencias jurídicas de la falta de refrendo son fácilmente anulables por el Presidente de la República, en los términos de la invocada fracción II del Artículo 89 Constitucional, mediante la libre remoción del Secretario del Despacho, en este caso el de Hacienda, que se niegue a otorgarlo.

g).- Iniciación y Duración de la Vigencia de la Ley Tributaria

Las Leyes Fiscales aprobadas por el Congreso Federal, sancionadas y promulgadas por el Presidente de la República, refrendadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y publicadas en el Diario Oficial de la Federación, reúnen los elementos y requisitos necesarios para entrar en vigor y para ser aplicadas y obedecidas. Sin embargo, la prudencia y las normas más elementales de buen gobierno aconsejan dejar que transcurra un cierto lapso entre la publicación y la iniciación de la vigencia, a fin de que las mismas puedan ser

estudiadas, analizadas y ponderadas por sus destinatarios y por la ciudadanía en general. Casi siempre, una nueva norma tributaria implica múltiples cambios en la contabilidad y en la planeación financiera de los causantes, por lo que este lapso -que en Derecho se denomina "vacatio legis"- es de vital importancia para que los contribuyentes se encuentren en condiciones de cumplir en debida forma con los nuevos deberes fiscales que la ley de que se trate les imponga.

Ahora bien, dentro de nuestro orden jurídico, dos son los sistemas que se siguen en lo tocante a iniciación de vigencia de leyes y consecuentemente de plazos para la vacatio legis: el sucesivo y el sincrónico.

El primero de ellos aparece claramente regulado por el Artículo 3o. del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común, y para toda la República en Materia Federal, que a la letra dice lo siguiente: "Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el periódico oficial. En los lugares distintos del que se publique el periódico oficial, para que las leyes, reglamentos, etcétera, se reputen publicados y sean obligatorios, se necesita que además del plazo anterior, transcurra un día más por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad".

En cambio, el sistema sincrónico opera a la inversa, ya que conforme al mismo, las leyes entran en vigor en un día determinado en todo el país, a condición solamente de que sea posterior al de su publicación en el Diario Oficial.

Por razones obvias, el sistema sucesivo que prevé el Código Civil, expedido en el año de 1928, debe considerarse como obsoleto e inadecuado para lo tiempos actuales, en los que los modernos medios de comunicación permiten que prácticamente en el mismo día todo el país conozca el contenido de cualquier disposición de interés general.

Por esa razón, nuestro Código Fiscal Federal se inclina correctamente por el sistema sincrónico, al disponer su Artículo 7o. que: "Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior".

Del precepto legal transcrito, podemos desprender las siguientes consecuencias:

1. La implantación del sistema sincrónico de iniciación de vigencia de las leyes fiscales, las que empiezan a regir en un día fijo en toda la República.
2. El establecimiento, en principio, de una vacatio legis de un solo día.

Aunque como indicamos en líneas atrás, los modernos métodos de comunicación permiten que prácticamente en un solo día se conozca el texto de una Ley en todo el Territorio Nacional, esto último se ha prestado en la práctica a una serie de abusos del legislador hacendario, que con apoyo en esta norma jurídica ha convertido en costumbre inveterada el señalar en los primeros artículos transitorios de los ordenamientos que con gran frecuencia expide, el que: "Esta Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación", nulificando con ello el sano propósito perseguido por la institución de vacatio legis, y colocado en verdaderos apremios a los causantes, los que suelen expresar justas protestas, e inclusive, ante las premuras de tiempo, involuntariamente llegan a incurrir en situaciones de evasión fiscal.

De ahí que pensemos que debería reformarse el invocado Artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de establecer un vacatio legis de cuando menos quince días, como un imperativo de aplicación uniforme, no susceptible de excepciones. Claro está que, en tal evento, colocaríamos en graves apuros al legislador, que en ocasiones el plazo de un día le resulta insuficiente. Ejemplo de lo anterior lo tenemos en uno de los tantos Decretos que reformó y adicionó el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el que a pesar de haberse publicado en el Diario Oficial correspondiente al día 2 de enero de 1978, señaló con toda naturalidad, e ignorando por completo lo que exige el referido precepto legal, que: "Las disposiciones del presente Decreto entrarán en vigor en toda la República el 1o. de enero de 1978" (Artículo 1o. Transitorio)".

Pero, en última instancia, el problema es y debe ser del legislador y no de los contribuyentes, puesto que, como apuntábamos con anterioridad, el período ordinario de sesiones del Congreso de la Unión es de cuatro meses al año, por lo que jamás entenderemos, ni mucho menos podremos justificar, el que a pesar de su indiscutible importancia y trascendencia, de manera sistemática se relegue la presentación de iniciativas fiscales y el consecuente debate camaraal a la última quincena de dicho período.

Dentro de otro orden de ideas, nos encontramos con que se ha discutido mucho acerca de cuál debe ser el término de duración de la vigencia de las Leyes Tributarias; problemas que tiene su origen en lo dispuesto por la Fracción VII del Artículo 73 de nuestra Ley Suprema (afortunadamente no enmendada en forma indebida por el Código Fiscal), que a la letra dice lo siguiente: "El Congreso tiene facultad: Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

Ahora bien, como el presupuesto del Gobierno Federal debe ser discutido y aprobado anualmente, por inferencia lógica se ha llegado a la conclusión de que las leyes fiscales, cuya finalidad consiste precisamente en establecer las contribuciones requeridas para la integración de dicho presupuesto, deben tener también una vigencia anual.

Sobre este particular, Margain Manautou sostiene que: "...debemos concluir que la vigencia constitucional de la Ley Fiscal es de un año". *

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha asentado un criterio similar, al resolver:

"Periodicidad Anual de las Leyes Fiscales.- Las leyes de carácter fiscal tienen una periodicidad anual limitada, de acuerdo con lo dispuesto por los Artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII, de la Constitución Federal. La Ley de Ingresos tiene, para su vigencia, un período determinado, o sea de un año, al cabo del cual deja de tener eficacia en relación con aquellos impuestos que no quedan incluidos dentro del presupuesto del año respectivo; y el sistema que emplea el legislador, al incluir en el Presupuesto de Ingresos determinado tributo, tiene a su vez la eficacia de dar continuidad y vigencia, a tal respecto, a las leyes específicas tributarias, del orden mismo del impuesto incluido en el presupuesto anual; esto, natural y lógicamente, por economía funcional y para evitar la expedición, promulgación, refrendo y publicación de las leyes que, de otro modo, tendrían que hacerse cada año. Esta tesis sobre periodicidad fija y determinada de las leyes tributarias y su continuidad por el solo hecho de comprenderse el Tributo en la Ley de Ingresos, está aceptada por la doctrina."¹¹

Es necesario aclarar que esta tesis sustentada por nuestra máxima autoridad Judicial ha tenido cambios debido a las reformas del artículo 65 (D.O.F. 6/DIC/1977, 7/MAR/1986 y 3/IX/1993), por lo que el principio de anualidad que se establecía en la fracción II del artículo 65 hasta 1977 ha desaparecido el cual a la letra decía:

"ARTICULO 65.- El congreso se reunirá el día a primero de septiembre de cada año para celebrar sesiones ordinarias en las cuales se ocupara de los asuntos siguientes:

"...II.- Examinar y discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente, y decretar los impuestos necesarios para cubrirlos." Actualmente la redacción del artículo 65 de nuestra Carta Magna dice: **"ARTICULO 65.-** El Congreso reunirá a partir del 1o. de septiembre de cada año, para celebrar un período de sesiones ordinarias y a partir del 15 de marzo de cada año para celebrar un segundo período de sesiones ordinarias. En ambos períodos de sesiones el Congreso se ocupará del estudio, discusión y votación de las iniciativas de ley que se le presenten y de la resolución de los demás asuntos que le correspondan conforme a la Constitución. En cada período de sesiones ordinarias el Congreso se ocupará de manera preferente de los asuntos que señalen su Ley Orgánica".

11) Queja 200/52, Oficina Federal de Hacienda en Piedras Negras, Coahuila, Semanario Judicial de la Federación, Tomo CXVII, p. 1178

Al respecto, nuestra máxima autoridad judicial ha sustentado lo siguiente en relación al principio de anualidad de los impuestos:

***IMPUESTOS, PRINCIPIO DE ANUALIDAD DE LOS MISMOS.**

Ni del texto del artículo 74, fracción IV, constitucional, ni de ningún otro, se puede desprender que las leyes de ingresos no puedan ser modificadas sino de año, luego entonces, esto no es posible obtener de una interpretación literal del precepto. Ahora bien, en un afán teológico de interpretación, debe decirse que la finalidad que tuvo el legislador al establecer una disposición de esta naturaleza, consiste en la necesidad de controlar, evaluar y vigilar el ejercicio del gasto público por parte de la soberanía popular, de los representantes populares, de la cámara de diputados, derivada de la circunstancia de que es al pueblo, a través de sus representantes, a quien corresponde decidir, a propuesta del ejecutivo, a que renglones deben aplicarse los recursos aportados por el propio pueblo para sufragar el gasto público, lo cual hace al probar el presupuesto de egresos, así como vigilar el que dichos recursos se apliquen precisamente a los fines autorizados por la representación popular al aprobar ese presupuesto de egresos, lo cual realiza cuando el año siguiente revisa la cuenta pública del ejercicio anterior, a raíz de la cual conocerá los resultados de la gestión financiera, comprobará si el ejecutivo se ajustó a los criterios señalados en el presupuesto y si se dio cumplimiento a los objetivos contenidos en los programas, hasta aquí se ha hablado de gasto público, de autorización de presupuesto de egresos, de control, de evaluación, de vigilancia de ese gasto público, actividades y facultades que corresponden a la representación popular de manera exclusiva, sin intervención de la otra cámara y que constituyen actos que sólo son formalmente legislativos, a diferencia de las leyes de ingresos, actos que son formal y materialmente legislativos, y que no son facultad exclusiva de la cámara de diputados, sino del congreso de la unión, del que esta sólo es una parte, por mas que en tratándose de leyes tributarias tenga forzosamente que funcionar como cámara de origen y su colegisladora, de senadores, como cámara revisora, luego entonces, puede decirse que no se advierte razón jurídica alguna para regular, entre facultades exclusivas de la cámara de diputados, una que no lo es la de discutir primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y mucho menos que se pretenda hacerle participe de principios que por tratarse de un acto diferente no le corresponde, el presupuesto de egresos tiene vigencia anual, porque el ejercicio fiscal, por razones de política tributaria, comprende un período de un año. La disposición contenida en el artículo 74, fracción IV, constitucional, representa un esfuerzo en materia de planeación del gasto público, implica la programación de actividades y cumplimientos de programas, al menos durante ese corto plazo de un año, sin embargo, la propia constitución acepta que ese presupuesto de egresos no debe ser estricto, no debe ser inflexible, ni imposible de modificar, pues prevé la posibilidad de que haya variación cuando en su artículo 126 establece que no podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el presupuesto o determinado por la ley posterior, ahora bien, las leyes de ingresos tendrán vigencia anual, a lo sumo, porque de acuerdo con esa fracción IV del artículo 74, el ejecutivo federal tiene la obligación de enviar cada año, antes del 15 de noviembre, o excepcionalmente el 15 de diciembre en el caso señalado por la propia carta magna, una iniciativa de ley de ingresos, en la que se contemplan las contribuciones a cobrarse en el año siguiente para cubrir el presupuesto de egresos; entonces, su vigencia, cuando mucho sera de un año, es mas, su vigencia normal sera de un año, pero eso no implica que el ejecutivo no puede presentar otra iniciativa tendiente a modificarla antes de transcurrido ese año, o que dicha ley no pueda ser modificada, reformada o adicionada en el transcurso de ese año, cuando las circunstancias socioeconómicas así lo requieran y el legislador estime conveniente atenderlas, pues no existe ninguna limitación temporal para que el congreso de la unión expida leyes en las que imponga las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, mucho menos para introducir, como en el caso, sólo una modificación a propósito de la periodicidad de los pagos provisionales, el ejecutivo federal tiene la obligación de presentar, cada año, esa iniciativa de ley de ingresos, y la cámara de diputados tiene la obligación de discutir esos ingresos y de aprobarlos, en su caso, como cámara de origen, pero ni el uno ni la otra tienen la prohibición

para presentar o para estudiar, respectivamente, antes de transcurrido el año, alguna iniciativa de ley que aquella modifique. De estimar que no existe la posibilidad jurídica de modificar, adicionar o reformar las leyes de ingresos y partiendo de una identificación o correspondencia exacta entre ingresos y egresos, no se podría atender la excepción al principio de anualidad a propósito de los egresos, contenida en el artículo 126 constitucional, pues en relación con los ingresos no existe una excepción expresa que hiciera posible fijar nuevos ingresos o incrementar los existentes para cubrir esos egresos no presupuestados originalmente por otra parte, si se considera que ni las disposiciones que integran esas leyes de ingresos deben tener forzosamente vigencia anual, sino que pueden ser modificadas antes del término de un año, con mucha razón puede sostenerse que no hay impedimento legal alguno para que el congreso de la unión, en cualquier tiempo, reforme adición, modifique o derogue disposiciones en materia tributaria, siempre que en dichas leyes se respeten esos principios de legalidad, proporcionalidad y equidad que para todo impuesto derivan de la fracción IV, del artículo 31 constitucional.

Amparo en revisión 6003/87. Impulsora de Lubricantes Automotrices E Industriales, S.A. de C.V. y Otras. 10 de noviembre de 1988. Unanidad de 13 votos de los señores Ministros: de Silva Nava, Rocha Díaz, Alba Leyva, Azuela Huitrón.¹²

La vinculación entre el Presupuesto Federal y las Leyes Tributarias que implica que la vigencia de estas últimas se agote en un año, constituye un criterio invariablemente aceptado tanto por la práctica como por la jurisprudencia y la doctrina, que se justifica y¹³ explica plenamente no sólo por derivar de un mandato constitucional, sino también porque la multiplicación de los problemas y requerimientos económicos del Estado moderno demanda continuas reformas y adiciones a las normas fiscales que ahora más que nunca se han convertido en instrumentos esencialmente cambiantes. Así, por ejemplo, si alguien se toma el trabajo de comparar el texto original de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, conforme al cual entró en vigor el 1o. de enero de 1965, con el que rige en la actualidad, quedará asombrado ante la enorme cantidad de reformas, adiciones y derogaciones que sufrió como consecuencia de los cambios y adiciones que año con año se le introdujeron, al grado de que puede llegarse a pensar, no sin razón, que se trata de dos ordenamientos por completo diferentes.

No obstante, tampoco debe perderse de vista que resultaría una ardua tarea -particularmente si se le destinan únicamente los últimos quince días del período ordinario de sesiones del Congreso- el expedir anualmente toda la vasta legislación tributaria que poseemos. De ahí que en la práctica, el problema se resuelva de la siguiente manera.

1. Mediante la expedición, obviamente anual, de la llamada Ley de Ingresos de la Federación, que tiene como objeto principal revalidar la vigencia de las leyes fiscales que el Estado desea seguir aplicando. Comentando esta peculiaridad de nuestro sistema, Margain Manautou, por cierto con ánimo comprensivo, señala: "Como para los miembros del Congreso de la Unión sería cansado y fastidioso el que año con año tuvieran que leer las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio

12) Pleno de la SCJN. Informe de 1988, Parte I, Página 834

13) Margain Manautou, Emilio, op. cit., p. 52

que está por concluir, se ha seguido la costumbre de que en un solo ordenamiento, conocido como Ley de Ingresos de la Federación, se hagan aparecer los renglones correspondientes a las leyes fiscales que se desea mantener en vigor en el ejercicio fiscal siguiente, ahorrándose en esa forma el trabajo que significaría aprobar ley por ley". *

2. Asimismo, y con el fin de enfrentar los problemas que crea el explosivo crecimiento del Derecho Fiscal, de un tiempo a esta fecha, también en forma anual se ha venido expidiendo un ordenamiento conocido como "Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Leyes Fiscales", a través del cual se introducen las continuas y abundantes modificaciones tributarias que los avatares económicos del país exigen casi siempre en forma imperiosa. Inclusive, en el año de 1986 -en plena crisis financiera e institucional-, se llegó al extremo de poner en vigor a partir del día 10. de mayo una Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, no obstante que el 10. de enero este mismo año ya había entrado en vigor otra ley con propósitos similares, violándose flagrantemente lo preceptuado por la Fracción VII del Artículo 73 Constitucional, y ocasionándose una serie de transtornos a los causantes que suelen estructurar su planeación impositiva.

Todas estas consideraciones nos llevan a la conclusión, muy importante para quienes se inician en el estudio de nuestra¹⁴ disciplina, de que el Derecho Fiscal está permanentemente sujeto a un proceso de rápida transformación, que conlleva la necesidad de estudiarlo en forma constante y sin descanso. No se trata de una ciencia jurídica tradicional y hasta cierto punto estable, como en un momento dado pueden serlo el Derecho Civil o el Mercantil, cuyos respectivos Códigos datan de los años de 1928 y de 1884; por el contrario, evoluciona al ritmo de los tiempos, a un grado tal que la mutabilidad de sus normas y principios parece no detenerse nunca.

h).- Importancia de la Ley como Fuente Formal del Derecho Fiscal

Como ha quedado establecido, la piedra angular de nuestro Sistema Tributario descansa en el principio de legalidad, conforme al cual la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso; en tanto que los causantes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que también previa y expresamente les impongan las leyes fiscales, y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

14) *Ibidem.*, p. 32

Dijimos también que, a fin de evitar que la indispensable relación jurídico tributaria se convierta en fuente de arbitrariedades por parte del Estado, o se preste para abusos de los particulares, debe encontrarse gobernada por leyes que determinen el marco de facultades, atribuciones, derechos y obligaciones que a cada parte correspondan, dentro de un contexto de equidad y certeza.

En tales condiciones, nos parece indudable que la ley es la fuente formal por excelencia del Derecho Fiscal, ya que en primera y en última instancias, todo el complejo mundo de relaciones que del mismo deriva, necesariamente debe estar gobernado por leyes, que al ser ante todo disposiciones de aplicación general emanadas de órganos designados a través del voto popular, reúnen las características necesarias para poder cumplir adecuadamente con el importante papel de estatutos reguladores de la actividad del Fisco y de la correlativa obligación tributaria que el ineludible binomio gasto público- satisfacción de necesidades colectivas de interés general, impone a los ciudadanos.

La Ley es fundamentalmente un marco de referencia obligado tanto para el Fisco como para los causantes, pues al señalar de antemano las respectivas esferas de derechos y obligaciones, no "lo rige sus relaciones sino que sirve de base y da la pauta para dirimir las controversias que pudieran suscitarse. Como sostiene Maurice Duverger: "El impuesto lo decide en principio la ley... el impuesto es una materia reservada al legislador".¹⁵

De ahí que hayamos efectuado un análisis más o menos pormenorizado del proceso legislativo fiscal, toda vez que consideramos que, en estricta lógica, antes de entrar al estudio de la aplicación de la ley hacendaria a problemas y situaciones específicas, preciso es analizar cómo nace y se forma esa ley.

E).- LA FACULTAD REGLAMENTARIA

La tercera de las fuentes formales del Derecho Tributario está constituida por los reglamentos administrativos, que suelen desempeñar también un papel relevante dentro del ámbito de nuestra disciplina, como necesario complemento y medio de ejecución de la ley.

Ahora bien, ¿Qué es un reglamento administrativo? ¿A quién corresponde el ejercicio de la facultad reglamentaria? Para dar contestación a estas interrogantes tenemos que recurrir en aplicación de nuestro principio rector de constitucionalidad, a lo que dispone la fracción I del Artículo 89 de nuestra Carta Magna:

"Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

15) Duverger, Maurice. "HACIENDA PÚBLICA", 5a. Edición, Bosh, Casa Editorial, Barcelona, 1969, p. 351

i. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia".

A nuestro juicio, este precepto atribuye al titular del Ejecutivo dos importantes potestades: la de promulgar las leyes del Congreso y la de ejecutarlas proveyendo a su exacta observancia dentro de la esfera administrativa.

En lo tocante a la primera cuestión no existe mayor problema, puesto que ya en su oportunidad analizamos las características y efectos del decreto de promulgación de leyes y por lo tanto se trata de un tema que consideramos agotado. Por consiguiente, la cuestión a estudio debe reducirse a la segunda de las potestades enunciadas, la que esencialmente implica a su vez el contestar la siguiente pregunta: ¿En qué forma el Presidente va a lograr la ejecución y exacta observancia en la esfera administrativa de las leyes emanadas de los órganos legislativos?

Al respecto debemos partir de un presupuesto básico: las leyes, por su misma naturaleza, exclusivamente contiene principios y enunciados de carácter general. Rara vez entran en detalles y particularidades, puesto que la finalidad del acto legislativo consiste en establecer la normatividad genérica aplicable globalmente a una materia determinada. No podemos olvidar que las leyes, al provenir de cuerpos deliberativos, y no ejecutivos, que invariablemente las someten a diversos debates y discusiones, no suelen contemplar una serie de particularidades relacionadas con su futura aplicación.

Estas circunstancias, producto de la imposibilidad material de que el legislador pueda preveer en una norma general todo tipo de contingencias y eventualidades, obligan al Presidente a tratar de resolverlas en alguna otra forma, ya que de no hacerlo, estaría impedido para llevar a cabo la importante función de ejecutar las leyes.

Desde luego, no está en condiciones de hacerlo caso por caso, pues emprendería una tarea interminable, corriéndose además el riesgo de que ante semejante volúmen de trabajo, incurriera en resoluciones desiguales y contradictorias, cuando los principios más elementales de seguridad y certeza jurídicas reclaman criterios uniformes en la ejecución de las leyes. En consecuencia, debe hacerlo a través de disposiciones que también contengan normas jurídicas de carácter general, pero cuyo objetivo se reduzca a particularizar, a concretizar y a detallar específicamente los principios y enunciados genéricos previstos en las leyes del Congreso, a fin de permitir y facilitar su campo de aplicación dentro de la esfera administrativa.

Esta clase de disposiciones, que de hecho actúan y operan como complemento de los actos legislativos, son las que reciben el nombre de reglamentos administrativos. De modo que en la recta interpretación de la segunda de las potestades que la fracción I del artículo 89 de nuestra Constitución Política confiere al Ejecutivo Federal, se ha encontrado siempre el origen de la facultad reglamentaria. Sobre este particular, consideramos de especial interés reproducir la siguiente opinión del jurista mexicano Mariano Coronado, vertida con relación a la Constitución de 1857. "Para la ejecución de las leyes necesita el Presidente expedir reglamentos y dictar disposiciones y órdenes. El reglamento difiere de la ley en que esta establece principios, y aquél los desarrolla, ésta es perpetua, aquél varía según las circunstancias, ésta manda, aquél obedece, el reglamento, por lo tanto, no puede usurpar el dominio de la ley. Se limita a desenvolver los principios de la ley, a fijar los promenores que directamente se derivan de sus preceptos. En suma, el Presidente, como jefe supremo de la Administración Federal, dispone y resuelve lo conveniente para el buen despacho de ella. Por descontado se entiende que los reglamentos y demás disposiciones del Ejecutivo no han de contrariar la ley, puesto que tiene que proveer a su exacta observancia".¹⁶

Como es del conocimiento público, dentro de nuestro Sistema Constitucional el Presidente, salvo en los casos especialísimos que más adelante veremos, está imposibilitado para legislar ya que esta actividad está reservada a un Poder Soberano e Independiente del Ejecutivo, como lo es el legislativo, implicar la expedición de normas jurídicas, puede prestarse fácilmente para que el Ejecutivo que abuse de ella usurpe tranquilamente la Potestad Legislativa, vulnerando con ello el orden constitucional.

De ahí que tanto la doctrina como la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia hayan sostenido de manera casi uniforme la existencia de dos importantes limitaciones al ejercicio de la facultad reglamentaria.

En resumen, se puede afirmar que los reglamentos administrativos constituyen una relevante fuente formal del Derecho Fiscal, debido a que al operar como complemento indispensable de la ley, coadyuvan al mantenimiento del principio de la legalidad tributaria. Sin embargo, el papel necesario y positivo que juegan al contribuir a la regulación de la relación jurídico-tributaria, pueden tornarse en arbitrario y negativo, si no se ajustan a las dos importantes limitaciones constitucionales que acabamos de apuntar, puesto que: ¿De qué sirve que el legislador fije con certeza los derechos y obligaciones de los contribuyentes, si los

16) Coronado, Mariano. "ELEMENTOS DE DERECHO CONSTITUCIONAL", citado por Serra Rojas, Andrés, op. cit., p. 222

mismo pueden ser alterados, modificados, suprimidos o adicionados mediante un simple acto del Ejecutivo, o aun de alguno de los funcionarios que de él dependan? Es decir, un poder reglamentario indebidamente ejercido rompe por completo con el marco de seguridad y certeza jurídicas que la ley otorga a las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes.

Desafortunadamente, en nuestro medio el excesivo crecimiento de los problemas fiscales ha orillado a las autoridades hacendarias al abuso injustificado de esta facultad, las más de las veces en perjuicio de los particulares. Por eso, es obligación de los especialistas en la materia conocer adecuadamente estas cuestiones, a fin de reclamar la inconstitucionalidad de todos los reglamentos que incida en esta clase de desviaciones jurídicas, mediante la interposición de nuestro juicio de amparo, el que a la postre puede contribuir a subsanarlas con base en las tesis jurisprudenciales que consistentemente ha venido estableciendo el Máximo Tribunal de la República.

F).- LAS CIRCULARES ADMINISTRATIVAS

Conforme a lo sustentado por el distinguido tratadista y Magistrado español, Adolfo Carretero Pérez, las circulares "son actos administrativos, emanados de la Potestad de mando de la Administración, que contienen directrices generales, dadas a los órganos subordinados al que la emite, pero que no son fuentes normativas. Su número es abrumador en el Derecho Financiero a causa de la complejidad legislativa de este ordenamiento y de la necesidad de procurar la unidad de criterio de los órganos administrativos del Ramo".¹⁷

No obstante su carencia de efectos como "fuentes normativas", las Circulares Administrativas han tenido también en el Derecho Fiscal Mexicano un desarrollo positivamente abrumador, proveniente sin duda alguna del continuo crecimiento de los problemas fiscales que en su complejidad, rebasan con frecuencia el contexto de las leyes y reglamentos, y obligan a los funcionarios hacendarios a recurrir a las circulares administrativas para intentar solucionarlos. También, justo es decirlo, cuando la Hacienda Pública ha querido adoptar determinadas medidas que difícilmente resistirían el debate legislativo, suele emitir circulares administrativas que han creado lo que Duverger, como buen analista político, ha dado en bautizar como "legislación parafiscal", equiparándola con los cuerpos represivos "paramilitares" que crecen y se desarrollan al margen de la Constitución.

17) Coronado, Mariano, op. cit., p. 100

Ha sido tal la explosión de circulares en nuestro medio -particularmente en los últimos veinte años, por lo menos- que su existencia aparece plenamente confirmada por el Artículo 35 del Código Fiscal de la Federación en vigor, que dispone que: "Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias del criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación".

Aunando esta disposición a la citada opinión de Carretero Pérez, cabe señalar que, en la configuración de las Circulares Administrativas concurren los siguientes elementos:

1. Se trata de disposiciones de carácter general. Es decir, son aplicables a todas aquellas personas que se ubiquen dentro de las hipótesis que en ellas se contemplan.

2. Proviene de funcionarios hacendarios de variada jerarquía (Subsecretarios, Directores, Subdirectores, etcétera), de acuerdo con las facultades que en cada caso concreto les confiere el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o en algunos casos, simples acuerdos delegatorios del titular del ramo.

3. Su finalidad exclusiva debe ser la de instruir a las dependencias acerca de los criterios establecidos por la autoridad, jerárquicamente superior, para la tramitación y resolución uniforme de determinados asuntos que forman parte de su esfera de competencia.

A pesar de que las circulares van dirigidas nominalmente a unidades administrativas subordinadas, el hecho es que por la naturaleza misma de la relación jurídico-tributaria, de su contenido siempre derivan, con el carácter de reglas de aplicación general, derechos y obligaciones para los contribuyentes. Así, para ilustrar lo anterior, tomemos tres ejemplos de esta voluminosa "legislación parafiscal":

a. Circular número 214-2-63, que dispone que todas las comunicaciones que sean dirigidas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se presenten por triplicado.

b. Oficio-circular 314-3-A-13336, que señala procedimientos para reautorizar los libros de contabilidad como consecuencia de los cambios de denominación social.

c. Acuerdo número 101-577, que señala a las dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el programa de intensificación de revisiones y facilidades a los contribuyentes.

Como puede advertirse de la simple lectura de los enunciados que acabamos de transcribir, se trata de disposiciones claramente encaminadas a regular relaciones entre el Fisco y los particulares, por lo que en la práctica resulta imprescindible sumar el enorme volúmen de Circulares Administrativas al cúmulo de obligaciones tributarias contenidas en leyes y reglamentos.

Ahora bien, al constituir las referidas circulares normas de carácter general y de aplicación uniforme, que crean derechos y obligaciones para los contribuyentes, también de manera general y uniforme se les ha tachado, con justa razón, de inconstitucionales, debido a que implican el ejercicio por parte de funcionarios diversos de la Administración Pública de facultades legislativas y reglamentarias que nuestra Carta Magna reserva únicamente al Congreso Federal y al Presidente de la República.

Nuestro orden jurídico no permite en ningún caso que los órganos administrativos legislen, ni tolera que funcionarios distintos del Presidente reglamenten leyes. Por eso, puede sostenerse firmemente que las circulares, a pesar de que provengan de "funcionarios fiscales facultados debidamente", carecen de eficacia jurídica, y por ende, no pueden convertirse en fuente de derechos y obligaciones para los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Sin embargo, y a pesar de todo lo anterior, el Código Fiscal vigente incurre en una abierta contradicción. Tal como lo apuntamos con anterioridad el Artículo 35 priva a las circulares mediante las que funcionarios jerárquicamente superiores dan a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, del carácter de normas de observancia obligatoria para los contribuyentes. Pero por otra parte, en los Artículos 7o. y 39 fracción II, se habla de "disposiciones administrativas de carácter general" que pueden estar relacionadas con "la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales". En tales condiciones debe entenderse que cuando las circulares no vayan dirigidas a "las diversas dependencias" sino se contengan en "disposiciones administrativas de carácter general" entonces sí son de observancia obligatoria para los contribuyentes a pesar de que no se trate ni de actos legislativos ni de reglamentos.

Aunque la salida parece ingeniosa, pues de hecho confiere a las Circulares Administrativas el carácter de ley o reglamento, pensamos que la posibilidad jurídica de su existencia debería suprimirse por completo, ya que el autorizar a los titulares de determinadas unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a expedir normas de aplicación general, sólo conduce al desconocimiento del orden constitucional, como acertadamente lo ha expresado nuestro máximo tribunal en la siguiente tesis jurisprudencial:

"Las circulares no pueden ser tenidas como ley, y los actos de autoridades que se fundan en aquéllas, importan una violación a los Artículos 14 y 16 Constitucionales".¹⁸

Por todas estas razones, resulta inadmisibles sostener que las circulares emitidas por funcionarios hacendarios puedan llegar a revestir el carácter de fuentes formales del Derecho Fiscal. De ahí que ante su desorbitado crecimiento, la Suprema Corte de Justicia, los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa y el Tribunal Fiscal de la Federación (órganos jurisdiccionales competentes en controversias fiscales), hayan tenido que reafirmar su ilegalidad en incontables sentencias.

De modo que, sintetizando nuestros conceptos sobre este tema, sólo podemos concluir que, a pesar de su exagerada proliferación, las circulares no forman parte de los procesos de manifestación de las normas jurídico-fiscales, no contienen disposiciones de observancia obligatoria para los contribuyentes, y que si nos hemos ocupado de analizarlas se debe precisamente a que, ante la importancia que han cobrado en la práctica, es necesario subrayar insistentemente su inconstitucionalidad e ineficacia jurídica, si es que se desea mantener vigente el respeto que, en todos los casos, debe guardarse al principio de constitucionalidad.

G).- LOS DECRETOS-LEY

El Artículo 49 Constitucional consagra un postulado total para nuestra forma de organización política, cuando establece que:

"El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial".

18) Tesis Jurisprudencial No. 40, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, 5a. Época, Tomo XVII, p. 113

"No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias, al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el Artículo 29..."

Con base en este mandato supremo, se preserva la independencia y soberanía del Congreso Federal como depositario del Poder Legislativo del Estado, al impedirse que el Presidente legisle. Sin embargo, se menciona un caso de excepción a esta norma fundamental, al hacerse referencia a un diverso precepto de la Constitución : el Artículo 29, disposición que regula el llamado caso de "suspensión de garantías individuales", y que a la letra dice lo siguiente:

"En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública o cualquiera otro que ponga a la sociedad en grande peligro o conflicto, solamente el Presidente de la República Mexicana, de acuerdo con el Consejo de Ministros y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado, las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación. Si la suspensión se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde".

Como puede advertirse, el propósito perseguido por el precepto constitucional transcrito es el de dotar al Ejecutivo de los medios y elementos indispensables "para hacer frente, rápida y fácilmente", a un grave estado de emergencia que amenace seriamente la paz pública y la estabilidad social. Comentando esta cuestión, el maestro Ignacio Burgoa afirma: "Ahora bien, ¿En qué estriba la suspensión de garantías individuales? Esta implica la cesación de vigencia de la relación jurídica que importa la garantía individual, o sea, la paralización de la normatividad de los preceptos constitucionales que la regulan. Por consiguiente, a virtud de la suspensión de garantías individuales, tanto los derechos públicos subjetivos como las obligaciones estatales que se derivan o emanan de la relación jurídica que aquéllas entrañan, dejan de tener eficacia, ejercitabilidad o exigibilidad jurídicas. Por ende, ni el gobernado o sujeto activo de dicho vínculo puede ejercitar los mencionados derechos de que es titular, ni el Estado y sus autoridades están obligados a observarlos o cumplirlos. La cesación de vigencia de las garantías individuales importa también la de sus limitaciones o reglamentaciones legales o

constitucionales, puesto que, siendo éstas accesorios legislativos, por así decirlo, de las primeras, siguen la suerte del objeto limitado o reglamentado. En síntesis pues, a consecuencia de la suspensión de garantías individuales, tanto los preceptos constitucionales que las consagran como las leyes reglamentarias u orgánicas respectivas dejan de estar vigentes".¹⁹

El estado de emergencia o "de sitio", como también se le conoce, reclama la adopción de medidas directas y eficaces que permitan la solución inmediata de los delicados problemas que lo hayan provocado, e implica como corolario la suspensión temporal de los procedimientos normales de expedición y aplicación de las leyes, para dar paso a una legislación de excepción, cuya vigencia deberá encontrarse limitada a la duración del propio período de emergencia.

Esa legislación de emergencia tiene forzosamente que provenir de un órgano dotado de amplias capacidades de decisión y ejecución, ya que de otra forma, el Estado no contaría con los medios y arbitrios para restaurar con rapidez la estabilidad y la paz públicas. El Congreso de la Unión, que es un cuerpo colegiado eminentemente deliberativo, está descalificado, obviamente, para el cumplimiento de esta apremiante tarea, ya que no sería posible sujetar la emisión de leyes de emergencia al complejo proceso legislativo, basado en los debates camareales, que en su oportunidad analizamos. En esas condiciones, aparece el Presidente de la República como órgano máximo de acción, decisión y ejecución al servicio del Estado. De ahí que, tomando en cuenta estos atributos, el invocado Artículo 49 Constitucional haya señalado como caso de excepción a la soberanía del Poder Legislativo, la declaración del estado de suspensión de garantías individuales.

De modo que, vinculando lo anterior con lo dispuesto específicamente por los preceptos del Pacto Federal aplicables al caso (29 y 49), tenemos que la declaratoria de un período de emergencia trae aparejadas las siguientes consecuencias jurídicas:

1. La disolución temporal del Congreso de la Unión.
2. La suspensión en toda la República o en un lugar determinado, de la totalidad o parte de las garantías individuales que nuestra Constitución consagra.
3. El otorgamiento al Ejecutivo de facultades extraordinarias para legislar.

19) Serra Rojas, Andrés. op. cit., pp. 175 y 176

Así, en la única ocasión desde que se encuentra vigente la Carta Magna de 1917, en que se ha decretado la suspensión de garantías (2 de junio de 1942), el acuerdo del Consejo de Ministros o Gabinete Presidencial, encabezado por el General Manuel Avila Camacho, contuvo los siguientes puntos fundamentales:

- a. Declarar el estado de guerra entre la República Mexicana, por una parte, y Alemania, Italia y el Japón, por la otra;
- b. Suspender la vigencia de las garantías individuales que fueren obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente, a la situación;
- c. Solicitar en favor del Ejecutivo Federal, facultades extraordinarias para legislar.²⁰

De manera que, en síntesis, el estado de emergencia o de suspensión de garantías, ocasiona la transferencia temporal al Presidente de la República de las funciones legislativas que en épocas normales constituyen una Potestad exclusiva del Congreso Federal.

Ahora bien, a las leyes expedidas por el Titular de Ejecutivo durante esos períodos de emergencia se les denomina Decretos-Ley, en atención a que revisten la forma de un decreto presidencial y a que su contenido y aplicación son los propios de un acto legislativo, si bien su vigencia se encuentra exclusivamente limitada a la duración de ese período de excepción.

Los Decretos-Ley no son ni pueden ser una fuente formal permanente del Derecho Fiscal, pero eso no significa que deba desdeñarseles como tal, toda vez que si en el futuro, por cualquier circunstancia, el Gobierno Mexicano se ve forzado a decretar de nueva cuenta una suspensión de garantías individuales, ante la avalancha de ingentes problemas económicos que día con día en número creciente apremian y presionan la actividad gubernamental, con toda seguridad un buen número de los Decretos-Ley que con tal motivo llegaren a emitirse se convertirán, a no dudarlo, en la fuente formal más importante de nuestra disciplina.

H).- LOS DECRETOS-DELEGADOS

Retornando a lo que dispone el Artículo 49 Constitucional, preciso es destacar a continuación su texto completo:

"El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial".

20) Citado por Burgos, Ignacio, op. cit., p. 179

"No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el Artículo 29. En ningún caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del Artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar".

Esto significa que en adición a las facultades extraordinarias para legislar que deben conferirse al Ejecutivo durante los períodos de suspensión de garantías, existe otro caso, mucho más discutible y difícil de aceptar, en el que el Congreso debe abjurar sus facultades legislativas sobre determinadas materias, para transferírselas al Presidente.

Dicho caso aparece contemplado en el segundo párrafo del Artículo 131 de la Ley Suprema, el que, en su parte conducente, establece lo que a continuación se expresa:

"El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

Con base en lo anterior, los llamados Decretos-Delegados pueden definirse como las leyes expedidas en forma directa y personal por el Presidente de la República, sin que medie un previa declaratoria de suspensión de garantías individuales, bajo el formato de Decretos, en virtud de delegación expresa de facultades operaba en su favor por el Congreso Federal, en acatamiento de un mandato constitucional, sobre determinadas materias relacionadas con el comercio exterior y con la economía nacional.

Reciben, desde luego, el nombre de Decretos-Delegados porque las leyes que en ellos se contienen son emitidas con el carácter de decreto presidencial, y porque deben su existencia a una delegación de facultades legislativas, efectuadas a beneficio del titular del Ejecutivo.

Se distinguen de los Decretos-Ley por el hecho de que pueden emitirse en cualquier tiempo, es decir, en que su expedición no presupone la previa declaración de un estado de emergencia, y en lo que Serra Rojas llama "La subordinación de su validez a una aprobación posterior del Poder Legislativo o al informe del uso que se haya hecho de esta facultad".²¹

Aunque se ha tratado de justificar la presencia de los Decretos- Delegados en nuestro medio jurídico, aduciendo que su finalidad estriba en la pronta resolución de cuestiones fundamentales para la economía del país, que o pueden dejarse a los avatares y contingencias de un largo proceso legislativo, pensamos que dada la estructura política del Estado mexicano, que obedece, o al menos lo pretende, al sistema clásico de la división de poderes, ideado por Locke y Montesquieu, nada justifica el que en épocas que no sean de emergencia se confieran al Ejecutivo facultades extraordinarias para legislar, ya que esto inevitablemente conduce al fortalecimiento de este Poder en detrimento de los otros dos, desapareciendo el equilibrio gubernamental fundado en la famosa teoría de los pesos y los contrapesos, que tenía como emblema el también famoso principio de que "el poder frena al poder".

Sin embargo, y a pesar de que estas argumentaciones pudieran considerarse como sólidas y congruentes, no podemos sostener, al menos formalmente hablando, que los Decretos-Delegados sean actos inconstitucionales, debido a que su existencia normativa deriva de lo expresamente ordenado por el citado Artículo 131 de la Ley Fundamental.

Pero independientemente de lo anterior el hecho es que los Decretos-Delegados, por el tipo de materias que están destinados a regular, son en la actualidad una importante y voluminosa fuente formal del Derecho-Fiscal Mexicano que se proyecta sobre diversas figuras tributarias, de aplicación casi cotidiana, entre las que, a guisa de ejemplo podemos mencionar las siguientes:

1. La Legislación Aduanera cuya parte medular está representada por los impuestos generales y especiales a la importación y a la exportación, siendo el primero de ellos uno de los cinco ingresos tributarios más importantes de nuestro Erario Federal. Pues bien, todas las disposiciones relativas al aumento, disminución, supresión, creación y restricción de las cuotas arancelarias que integran las Tarifas Generales de los Impuestos de Importación y Exportación, se contienen en Decretos-Delegados de continua expedición.

21) Op. cit., p. 202

2. La Legislación en Materia de Estímulos Fiscales, que representa una faceta muy importante de la necesaria vinculación de la política fiscal con el fomento y desarrollo de las actividades industriales prioritarias, aparece también contenida en Decretos-Delegados como es el caso del Decreto por el que se establecen Zonas Geográficas para la Ejecución del Programa de Estímulos para la Desconcentración Territorial de las Actividades Industriales, Previsto en el Plan Nacional de Desarrollo Urbano (publicado en el Diario Oficial de la Federación correspondiente al 2 de febrero de 1979), del Decreto que establece los Estímulos Fiscales para el Fomento del Empleo y la Inversión en las Actividades Industriales (publicado en el Diario Oficial del 6 de marzo de 1979), del Acuerdo que Establece las Actividades Industriales Prioritarias para el Otorgamiento de Estímulos Fiscales (Diario Oficial del 9 de marzo de 1979) y del Acuerdo que Fija las Reglas de Aplicación del Decreto que Establece los Estímulos Fiscales para el Fomento del Empleo y la Inversión en las Actividades Industriales (Diario Oficial del 17 de junio de 1979) que en unión de otros Decretos-Delegados integran el llamado "Plan Nacional de Desarrollo Industrial", que persigue el mantenimiento de un importante régimen de estímulos fiscales cuya principal finalidad está constituida por el fomento de todas aquellas actividades industriales básicas (de bienes de capital, de la industria de transformación, de producción de bienes de consumo duradero y otras similares) que promuevan la generación creciente de empleos en zonas geográficas de menor desarrollo económico relativo con el propósito de atenuar -en la medida de lo posible- las corrientes migratorias de campesinos desempleados hacia las grandes urbes, principalmente la ciudad de México y la zona metropolitana del valle de México.

La importancia pues de los Decretos-Delegados como fuente formal de la disciplina que nos ocupa está fuera de toda duda, a pesar de las serias reservas que manifestamos en párrafos precedentes. Solamente que, para terminar con este tema, quisiéramos subrayar que, al igual que en el caso de los reglamentos administrativos, se trata de una facultad privativa del Presidente de la República, y por lo tanto, indelegable a cualquier otro funcionario, por importante que sea su jerarquía dentro de la escala del poder público. Esto viene a colación, en virtud de que nos hemos encontrado Decreto-Delegados, principalmente vinculados con cuestiones arancelarias, suscritos por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, por alguno de sus Sub-Secretarios y hasta por simples directores de unidades administrativas, que de ser impugnados por los afectados, mediante la interposición del correspondiente juicio de amparo, podrían dar lugar al dictado de tesis jurisprudenciales semejantes a las que expusimos al tratar la problemática de los reglamentos y circulares.

I).- LA JURISPRUDENCIA

Una de las más importantes -y útiles, a través de su diaria aplicación- de las fuentes formales del Derecho Fiscal está constituida por la jurisprudencia. Concepción que tradicionalmente ha correspondido a dos acepciones. La primera de ellas la identifica con "Ciencia del Derecho". Inclusive, dentro de este contexto, Ulpiano se permitió definirla en los siguientes términos: "Jurisprudencia es la ciencia de las cosas divinas y humanas, el conocimiento de lo justo y de lo injusto".

Sin embargo, es su segunda acepción la que nos interesa para los fines del tema que estamos analizando. Así, la Jurisprudencia puede también definirse como la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los tribunales con motivo de la resolución de los casos que son sometidos a observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano jurisdiccional que la establece, como para los tribunales que substancian instancias anteriores.

Explicemos los elementos de nuestra definición:

1. Todo tribunal, para la solución de los casos que le competen, debe efectuar una previa interpretación de la ley que va a aplicar, desentrañando su contenido y precisando las consecuencias jurídicas que se derivan de las hipótesis normativas que contiene.

2. Como los casos que se someten a los órganos jurisdiccionales suelen repetirse, es factible que las interpretaciones también se repitan, inclusive en forma habitual, constante y sistemática.

3. Si reunidos esos requisitos, por ley se dispone que los criterios interpretativos así establecidos se apliquen de manera uniforme para la solución de los casos similares que en el futuro lleguen a presentarse, se crea Jurisprudencia, en el sentido que a nosotros nos interesa.

4. Una vez creada la Jurisprudencia, también por disposición de la ley, obliga como criterio interpretativo de la ley para casos comunes, tanto al órgano jurisdiccional que la sentó como a los tribunales que le sean jerárquicamente inferiores y a los que les corresponda la substanciación de las instancias previas. Así por ejemplo, dentro de nuestro Derecho Procesal Tributario, la primera instancia de una controversia hacendaria se tramita ante el Tribunal Fiscal de la Federación; en tanto que la segunda se desahoga, según el monto o la importancia y trascendencia del asunto de que se trate, ante un Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa o ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pues bien, la Jurisprudencia sentada por este último tribunal es de observancia obligatoria para los dos primeros.

Como apuntábamos al inicio de este tema, la jurisprudencia no sólo es una fuente formal de gran importancia para el Derecho Fiscal, sino de especial utilidad. En efecto, los conflictos que cada día en mayor número se derivan de la relación jurídico-tributaria demandan la existencia de criterios definidos y uniformes, que proporcionen tanto al Fisco como a los causantes bases firmes, que de antemano les permitan delimitar sus respectivas esferas de derechos y obligaciones. Las leyes y reglamentos, a pesar de su extensión y abundancia en número, en múltiples ocasiones no resuelven por sí mismas las variadas contingencias que su aplicación a casos concretos suele provocar. Es ahí en donde surge la Jurisprudencia como medio directo de solución de un buen número de conflictos; por eso, por su importancia y su utilidad en páginas precedentes la hemos venido utilizando como punto obligado de referencia para la exposición de algunas cuestiones en las que la ley contiene planteamientos inexactos o resulta oscura o contradictoria. Por eso, recurriremos a ella, cuantas veces sea necesario, para el correcto desarrollo de los temas subsecuentes.

De acuerdo con lo prevenido en el quinto párrafo del Artículo 94 Constitucional: "La ley fijará los términos en que sea obligatoria la Jurisprudencia que establezcan los Tribunales del Poder Judicial de la Federación sobre interpretación de la Constitución, Leyes y Reglamentos Federales o Locales, y tratados internacionales celebrados por el Estado mexicano, así como los requisitos para su interrupción y modificación.

En base a lo anterior y en virtud de la trascendencia de su obra me permito transcribir la definición del Dr. Héctor Gerardo Zertuche García "el concepto técnico de jurisprudencia en nuestro sistema jurídico comprende el conjunto de criterios jurídicos y doctrinales contenidos en las ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sea en Pleno o en Salas, así como por los Tribunales Colegiados de Circuito en materia de su competencia exclusiva que sea elaborada por reiteración o bien mediante el procedimiento de denuncia de contradicción de tesis con los requisitos que la ley determine lo cual le da el carácter de obligatoria para los tribunales que jerárquicamente se encuentran subordinados a éstos".²²

22) Zertuche García: Héctor Gerardo "LA JURISPRUDENCIA EN EL SISTEMA JURIDICO MEXICANO". Ed. Porrúa, México 1992, p. 89

a).- Formas de Creación Jurisprudencial.

En íntima relación con la tipología jurisprudencial, tenemos la cuestión relativa a los distintos medios de elaboración jurisprudencial. Al analizar este punto, Rodríguez Castellanos estima existen en lo tocante a la jurisprudencia obligatoria, dos modos de establecer jurisprudencia, siendo éstos el de reiteración o tradicional y el de contradicción.²³ Al que preferimos denominar por unificación dado el espíritu que informe al procedimiento de denuncia de contradicción de tesis previsto en la fracción XIII del artículo 107 constitucional y tercer párrafo del artículo 192 de la Ley de Amparo.

Conviene resaltar el hecho, de que estas consideraciones no han sido ajenas al Poder Judicial de la Federación, y así lo demuestra el siguiente criterio que sostiene:

"CONTRADICCION ENTRE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS OBLIGATORIEDAD DE LA TESIS QUE RESUELVE

1.A.. La tesis que resuelve una denuncia de contradicción entre tribunales colegiados de Circuito, si bien no puede considerarse formalmente como jurisprudencia en cuanto que no llena los requisitos que la ley señala para establecer esta clase de tesis, sin embargo, de la interpretación del artículo 195-bis de la Ley de Amparo, debe llegarse a concluir que el criterio sentado por la Sala correspondiente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver una contradicción de tesis entre tribunales colegiados de circuito, es obligatorio para dichos tribunales puesto que no puede quedar a su elección seguir o no en caso igual, el criterio establecido por el más Alto Tribunal, sino que debe ajustarse al mismo. De lo contrario carecería de sentido y razón el procedimiento establecido por el legislador ante el citado artículo 195-Bis, si se toma en cuenta que la resolución que en el mismo se dicte no puede afectar lo que establece el propio artículo- las situaciones jurídicas concretas derivadas de las sentencias pronunciadas en los juicios en que hubiere ocurrido la contradicción, de lo que se sigue que la resolución de ésta sólo puede tener efectos para casos futuros en que se planteen cuestiones jurídicas iguales. Tan es así que el precepto en comentario, al referirse a la tesis que la Sala considera correcta, utiliza el verbo prevalecer, que significa: dominar predominantemente, triunfar.

Tercer Tribunal Colegado en Materia Administrativa del Primer Circuito.
Amparo en revisión 69/75 Crispín Flores Inaunza. 14 de abril de 1975. Unanimidad de votos Ponente: Felipe López Contreras".²⁴

Cabe mencionar que las consideraciones del criterio transcrito sobre la obligatoriedad de la resolución que recaiga a la denuncia de contradicción de tesis es del todo correcta al momento de haberse pronunciado (1975), pues hoy en día este pronunciamiento resulta obligatorio por disposición expresa en la Constitución a partir de la reforma de 29 de diciembre de 1983 misma que fuera publicada en

23) Rodríguez Castellanos, Clemente Roberto, "LA JURISPRUDENCIA Y NEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION", tesis en opción al título de Licenciado en Derecho División de Ciencias Jurídicas. Universidad de Monterrey, Monterrey, México, Abril de 1984, pp. 24-60.

24) Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, sexta Parte Tribunales Colegiados de Circuito, Volumen 76, p. 29.

el Diario Oficial de la Federación de 16 de enero de 1981. Recientemente, y bajo la vigencia de la reforma indicada la Tercera Sala de nuestro máximo Tribunal dicta en una denuncia de contradicción de criterios la siguiente resolución en la que detalla los distintos sistemas de formación de la jurisprudencia. Esta jurisprudencia establece:

***JURISPRUDENCIA, SISTEMAS DE FORMACION DE LA.**

La jurisprudencia de la honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación se establece a través de dos sistemas. El ordenado por el artículo 192 de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 constitucionales (reformado por decreto de veintinueve de diciembre de mil novecientos ochenta y cuatro), que preceptúa que lo resuelto en cinco ejecutorias no interrumpidas por otra en contrario constituye jurisprudencia siempre y cuando hayan sido aprobadas por lo menos por catorce Ministros tratándose de jurisprudencia del Pleno o por cuatro Ministros en los casos de jurisprudencia de las Salas. El segundo sistema establece que se integra la jurisprudencia con la resolución que decide la denuncia de contradicción de tesis que sustenten las salas que integran la Suprema Corte de Justicia de la Nación, o respecto de las tesis que sustenten los Tribunales Colegiados de Circuito; en este caso, no es indispensable que lo resuelto por el Pleno o las Salas de la Honorable Suprema Corte de Justicia de la Nación se sustente en cinco ejecutorias, no interrumpidas por otra en contrario, ya que únicamente se necesita para fijar la jurisprudencia un sólo fallo que resuelva que hay contradicción de tesis y que decida cuál debe prevalecer, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 107, fracción XIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que establece que la resolución de las Salas del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que deduce una denuncia de contradicción de tesis sólo tendrá el efecto de fijar la jurisprudencia sin afectar las situaciones jurídicas concretas derivadas de las sentencias dictadas en los juicios en que hubiese ocurrido la contradicción. Jurisprudencia que además es obligatoria no sólo para los Tribunales Colegiados contendientes, sino para todos aquellos que se encuentran previstos en el artículo 192 de la Ley de Amparo, siempre y cuando tratándose de los Tribunales del orden común la legislación local sea similar al punto de que se trata en la contradicción de tesis. No obsta en forma alguna el hecho de que la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales, omite mencionar en la actualidad que la resolución del Pleno o de las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que deluciden una denuncia de contradicción de tesis de Tribunales Colegiados, constituye jurisprudencia, pues como ya se dijo la Constitución Federal así lo establece.

Contradicción de tesis 6/83. Ministro J. Ramón Palacios Vargas. Tesis sustentadas por el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados en Materia Civil del Primer Circuito, con residencia en el Distrito Federal, 30 de mayo de 1984. Unanimidad de 4 votos. Fuente: J. Ramón Palacios Vargas.²²⁵

Posteriormente a estas fechas, la reforma de 26 de abril de 1986 que fuera publicada el día 20 de mayo del mismo año, adicionó el artículo 192 de la Ley de Amparo el párrafo tercero que en concordancia con la fracción VIII del artículo 107 constitucional impone la obligatoriedad de jurisprudencia y la considera como tal a la resolución que dilucide la contradicción de criterios.

Con base en lo anterior tenemos que hay dos formas de creación de jurisprudencial, siendo éstas a saber: lo que se realiza por reiteración o método tradicional (artículo 192 y 193 segundo párrafo de la Ley de Amparo), y al que se realiza por contradicción o unificadora (artículo 192 párrafo tercero del mismo ordenamiento). A pesar de ser jurisprudencia el producto de estos medios de elaboración, estimamos junto con Salinas Martínez que entre ambos modos jurisprudenciales existen algunas distinciones así nos lo expone el maestro en cita cuando escribe:

"Creemos que aunque coinciden en sus efectos no pueden equipararse las dos nociones: 1o. porque el proceso de formación no es el mismo: en un caso la jurisprudencia es el resultado natural de cinco ejecutorias consecutivas y uniformes con ciertos requisitos y en el otro surge de una sola decisión; 2o. porque en el primer caso el órgano que dicta las cinco ejecutorias es el mismo y en el segundo es una autoridad distinta la que toma la resolución que zanja la contradicción o el conflicto; 3o. porque esta última resolución tiene naturaleza peculiar, diferente a la de las cinco ejecutorias, por cuanto no pone fin a un verdadero litigio, sino que sólo decide un conflicto e interpretación y declara un punto de derecho; 4o. porque la forma de invocar la jurisprudencia no es la misma: en un caso debe designarse, conforme al artículo 196, la serie de ejecutorias que la sustenten y en el otro basta señalar la resolución del Pleno o de la Sala que 'fijó la jurisprudencia'²⁶.

Por lo que toca a la invocación de la jurisprudencia consideramos que la forma de ésta es la misma, con lo cual disintimos de la opinión del destacado maestro, en todo caso, lo que varía es el contenido de ésta, pero la manera de hacer la referencia a la jurisprudencia la impone el artículo 196 de la Ley de Amparo, en su primer párrafo, el cual sin hacer distinción de ninguna especie ordena:

"Cuando las partes invoquen en el juicio de amparo la jurisprudencia del Pleno o de las Salas de la Suprema Corte o de los Tribunales Colegiados de Circuito, lo harán por escrito expresado el número y órgano jurisdiccional que la integró y el rubro y tesis de aquella".

Con esto estimamos ha quedado expuesto en términos generales el presente punto.

26) Salinas Martínez; Arturo. "LA SUPREMA CORTE Y LA JURISPRUDENCIA OBLIGATORIA", conferencia pronunciada el día 19 de abril de 1975, con motivo del Sesquicentenario de la Suprema corte de Justicia, p. 16

b).- Jurisprudencia En Materia Fiscal

Ahora bien, en el caso específico de la materia tributaria, tres son los tribunales del fuero federal a los que la ley expresamente autoriza para fijar Jurisprudencia: la Suprema Corte de Justicia, los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, y el Tribunal Fiscal de la Federación. Es así como a través de la actuación de estos órganos jurisdiccionales podemos disponer en la actualidad de un interesante acervo de precedentes judiciales de observancia obligatoria, que nos sirven de guía para la solución de determinados problemas.

¿Cómo se establece la Jurisprudencia emanada de cada uno de estos tres tribunales? Para dar contestación tanto a esta pregunta como a la cuestión relativa al alcance y consecuencias de sus efectos de obligatoriedad, procederemos al estudio de cada caso por separado:

b).1.- Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

De acuerdo con las reformas constitucionales que entraron en vigor el día 1o. de enero de 1995, y a las que comúnmente se les ha conocido como la "Reforma Judicial", Nuestro Máximo Tribunal se integra por dos Salas dotadas cada una de competencia diversa (la Primera Sala que conoce de las materias Penal y Civil; y la Segunda Sala que conoce de las materias Administrativa y del Trabajo); dichas Salas están compuestas por cinco Ministros cada una, más un Presidente que no forma parte de ninguna de ellas.

La Suprema Corte puede funcionar en Pleno, mediante el concurso de la totalidad de los once Ministros que lo integran, o por Salas, de acuerdo con lo dispuesto en la respectiva Ley de Amparo; que es el ordenamiento regulador de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que son los que consagran la institución del juicio de amparo; cuyo origen se remonta a los estudios y propuestas legislativas de dos destacados juristas mexicanos de mediados del Siglo XIX, Manuel Crescencio Rejón y Mariano Otero; por lo que sin negar las influencias que definitivamente tuvo en su configuración de ciertas instituciones jurídicas extranjeras como el llamado Justicia Mayor que se instauró durante la Edad Media en el Reino de Aragón (España), o como el habeas corpus de origen anglosajón y fruto de los primeros esfuerzos del constitucionalismo inglés, no puede negarse que el amparo tanto en su concepción como en su desarrollo es una figura jurídica que básicamente ha sido creada por y para el Derecho Mexicano.

Ahora bien, al funcionar tanto en Pleno como por Salas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece dos tipos de Jurisprudencia: la del Pleno y la de las Salas. Así, en materia fiscal existe Jursiprudencia del Pleno y Jurisprudencia de la Segunda Sala, que al conocer de las materias Administrativa y Laboral, es a la que le compete la substanciación en última instancia del constencioso tributario, particularmente cuando lo que se debate es la constitucionalidad de una ley o de un reglamento tributario o bien cuando para resolver una controversia fiscal se tiene que llevar a cabo la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal.

La Jursiprudencia del Pleno se forma mediante cinco ejecutorias que sustenten el mismo criterio respecto de casos similares, no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por lo menos por catorce Ministros; en tanto que las ejecutorias de la Sala Administrativa y Laboral constituyen jurisprudencia, siempre que lo resuelto por ellas se sustente en cinco ejecutorias no interrumpidas por otra en contrario y que hayan sido aprobadas por lo menos por cuatro ministros.

Consecuentemente, los requisitos que deben reunirse para la configuración de la Jurisprudencia de nuestro máximo tribunal son los siguientes:

a. El dictado de cinco ejecutorias sobre asuntos similares, resueltas en el mismo sentido. (Al respecto, es de hacerse notar que las sentencias de la Suprema Corte de Justicia reciben el nombre de ejecutorias, en virtud de que se trata de resoluciones que ya no admiten apelación, y que, por consiguiente, son susceptibles de ejecución inmediata, a diferencia de las sentencias de los demás tribunales federales o locales -salvo las de los Tribunales Colegiados de Circuito, que veremos a continuación- que admiten siempre apelación ante el superior, y las que exclusivamente "causan ejecutoria", cuando no son impugnadas dentro de los plazos que la ley marca).

b. Las cinco ejecutorias deben ser consecutivas, ya que si se ven interrumpidas por lo menos por una en la que se sustente un criterio contradictorio, la Jurisprudencia no se consuma.

c. Finalmente, debe contarse con un consenso favorable de cuando menos catorce Ministros, si se trata del Pleno, o de cuatro, si se trata de la Sala Administrativa.

Conforme a lo señalado por los Artículos 103 y 107 de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (comúnmente conocida con "Ley de Amparo"), la Jurisprudencia establecida por el Pleno y por las Salas de la Suprema Corte "es obligatoria para las mismas las salas y para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, Juzgados de Distrito; Tribunales Militares y Judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y Tribunales Administrativos y del Trabajo, locales o federales".

De modo que, aplicando este precepto a la disciplina que nos ocupa, nos encontramos con que la Jurisprudencia del Tribunal Supremo es de observancia obligatoria para todos los órganos jurisdiccionales competentes en materia fiscal: Pleno y Sala Administrativa y Laboral de la Corte, Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, Juzgados de Distrito y Tribunal Fiscal de la Federación, el que reviste el carácter de Tribunal Administrativo.

Aun cuando el fin que la Jurisprudencia persigue es el de sentar criterios firmes y uniformes en lo tocante a la interpretación de la Constitución, leyes, reglamentos y tratados internacionales, resultaría ilógico considerarla eterna e inmutable, puesto que la evolución misma del Derecho y de los factores circunstanciales que inciden sobre la realidad social, en un momento dado pueden orillar a los juzgadores a vería tesis preestablecidas, como consecuencia de lo que debe ser una incesante búsqueda de la realización del valor justicia. De ahí que el Artículo 194 de la invocada Ley de Amparo establezca, en su parte conducente, que: "La Jurisprudencia se interrumpe dejando de tener carácter obligatorio, siempre que se pronuncie ejecutoria en contrario por catorce Ministros, si se trata de la sustentada por el Pleno, por cuatro, si es de una Sala..."

Es decir, basta con que se presente una tesis contradictoria para que desaparezca tanto la Jurisprudencia del Pleno como la de Salas. Si posteriormente la tesis contraria se ve reforzada por cuatro ejecutorias más que reúnan los respectivos consensos mayoritarios, se habrá generado nueva jurisprudencia sobre el asunto de que se trate.

No obstante, como la interrupción de la jurisprudencia puede prestarse a la creación de estados de incertidumbre jurídica, el Artículo 195 de la ley en cita estatuye: "Cuando las Salas de la Suprema Corte de Justicia sustenten tesis contradictoria en los juicios de amparo materia de su competencia, cualquiera de esas Salas, el Procurador General de la República o las partes que intervinieron en los juicios en que tales tesis hubieran sido sustentadas, podrán denunciar la contradicción ante la misma Suprema Corte de Justicia, la que decidirá funcionando en pleno, qué tesis debe observarse..."

Esta última decisión da origen a lo que se conoce como "Jurisprudencia Definida".

Por consiguiente, al analizar una tesis jurisprudencial relacionada con cuestiones fiscales, emanada de nuestro máximo tribunal, para conocer con exactitud su naturaleza, alcances y efectos jurídicos, deberemos distinguir, de conformidad con las reglas que han quedado enunciadas en los párrafos precedentes, entre Jurisprudencia del Pleno, Jurisprudencia de la Sala Administrativa y Laboral y Jurisprudencia definida.

b).2.- Jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa

Interpretando en forma congruente lo que disponen los artículos 107 de la Constitución Política y 158 de la Ley de Amparo, corresponde a los Tribunales Colegiados de Circuito substanciar en última instancia, los juicios que se hayan tramitado inicialmente ante el Tribunal Fiscal de la Federación (Tribunal de lo Contencioso Administrativo), cuando dichos juicios no versen sobre la inconstitucionalidad de leyes o reglamentos, o cuando no se esté llevando a cabo la interpretación y aplicación directa de un precepto específico de la Constitución Federal. Dicho en otras palabras a los Tribunales Colegiados de Circuito, salvo las excepciones apuntadas, les compete conocer, en última instancia, de prácticamente la totalidad de los litigios fiscales.

En la actualidad existen ochenta y tres Tribunales Colegiados, distribuidos territorialmente en toda la República, sobre la base de una división competencial por circuitos, con jurisdicción sobre cuatro materias especializadas: Penal, Administrativa, Civil y del Trabajo. Cada Tribunal se compone de tres Magistrados. Su importancia en cuestiones tribufarias ha sido verdaderamente notable, ya que al constituir la última instancia para todos los negocios mencionados en el párrafo anterior, han contribuido a disminuir el rezago que durante muchos años afectó la eficacia y confiabilidad del Tribunal Supremo.

Como por regla general, los asuntos resueltos por esta clase de Tribunales no son susceptibles de ulterior revisión por parte de la Suprema Corte, se les ha facultado para sentar Jurisprudencia con apego a las reglas siguientes:

a. Sus ejecutorías (recuérdese que también son sentencias dictadas en última instancia) constituyen Jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco ocasiones consecutivas, no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por unanimidad de votos de los Magistrados que los integran;

b. Su Jurisprudencia puede interrumpirse, dejando de tener carácter obligatorio, siempre que se pronuncie ejecutoria en contrario, aprobada por unanimidad de votos de los Magistrados respectivos;

c. En el supuesto de que los Tribunales Colegiados de Circuito lleguen a sustentar tesis contradictorias, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia, el Procurador General de la República, los mencionados Tribunales, o las partes que intervinieron en los juicios en que tales tesis hubieran sido sustentadas, podrán denunciar la contradicción ante la Sala correspondiente de la Suprema Corte de Justicia (Sala Administrativa y Laboral, tratándose de negocios fiscales), la que decidirá qué tesis debe prevalecer.

d. La Jurisprudencia así establecida es obligatoria para los propios Tribunales Colegiados de Circuito, así como para los Juzgados de Distrito, Tribunales Judiciales del Fuero Común, Tribunales Administrativos (Tribunal Fiscal de la Federación) y del Trabajo, que funciones dentro de su jurisdicción territorial.²⁷

Si bien es cierto que la Jurisprudencia Tributaria emanada de los Tribunales Colegiados de Circuito no posee la importancia de la que seienta la Suprema Corte de Justicia, por no estar vinculada directamente con la declaratoria de constitucionalidad o de inconstitucionalidad de leyes y reglamentos, ni con la interpretación definitiva de determinados preceptos de la Constitución, también lo es que al ser estos Tribunales los que, en última instancia, resuelven prácticamente la totalidad de los juicios fiscales tanto los de escasa como los de elevada cuantía, a través de la Jurisprudencia que sientan, se van instaurando numerosos precedentes que coadyuvan a resolver la gran mayoría de los conflictos de intereses que se suscitan entre el Fisco Federal y los contribuyentes, de cuya justa y expedita atención depende, en gran medida, la subsistencia de la justicia fiscal como medio de defensa legal.

b).3.- Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación

A partir de 1996, la forma de integrar Jurisprudencia en materia fiscal ha cambiado, según se estipuló en los nuevos y vigentes contenidos de los artículos 259 al 263 del actual Código Fiscal de la Federación²⁸, mismos que se transcriben retomándose estos directamente de la Fuente original.

"Artículo 259.- Las tesis sustentadas en las sentencias o en las resoluciones de contradicción de setencias, aprobadas en el Pleno, por lo menos por ocho magistrados de la Sala Superior constituirán precedente una vez publicados en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. También constiuirán precedente las tesis sustentadas en las sentencias de las Secciones de la Sala Superior, siempre que sean aprobadas cuando menos por cuatro de los magistrados integrantes de la Sección de que se trate y sean publicados en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Las Salas podrán apartarse de los precedentes establecidos por el Pleno o las Secciones siempre que en la sentencia expresen las razones por las que se apartan del mismo, debiendo enviar al Presidente del Tribunal copia de la sentencia"

27) Artículos 193 bis, 194 y 195 bis de Ley de Amparo

28) DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION 15 DE DICIEMBRE DE 1995

"Artículo 260.- Para fijar jurisprudencia, el Pleno de la Sala Superior deberá aprobar tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario. También se fijara jurisprudencia por alguna Sección de la Sala Superior, siempre que se aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario".

"Artículo 261. En el caso de contradicción de sentencias, cualquiera de los magistrados del Tribunal o las partes en los juicios en las que tales tesis se sustentaron, podrán denunciarla ante el Presidente del Tribunal para que éste la haga del conocimiento del Pleno, el cual decidirá cual tesis debe prevalecer constituyéndose en precedente. La resolución que pronuncia el Pleno del Tribunal, en los casos a que este artículo se refiere, sólo tendrá efectos para fijar precedente y no afectará las resoluciones dictadas en los juicios correspondientes."

"Artículo 262. El pleno podrá suspender una jurisprudencia, cuando en una sentencia o en una resolución de contradicción de sentencias, resuelva en sentido contrario a la tesis de la jurisprudencia. Dicha suspensión deberá publicarse en la revista del Tribunal. Las Secciones de la Sala Superior podrán suspender una jurisprudencia, siempre que la sentencia se apruebe por lo menos por cuatro de los magistrados integrantes de la Sección, expresando en la sentencia las razones por las que la suspenden y enviado al Presidente del Tribunal copia de la misma, para que la haga del conocimiento del Pleno y se publique la suspensión en la revista del Tribunal. Los magistrados de la Sala Superior podrán proponer al Pleno que suspenda su jurisprudencia, cuando haya razones fundadas que lo justifiquen. Las Salas Regionales también podrán proponer la suspensión expresando al Presidente del Tribunal los razonamientos que sustenten la propuesta, a fin de que la someta a la consideración del Pleno. La suspensión de una jurisprudencia termina cuando se reitera el criterio en tres precedentes de Pleno o cinco de sección, salvo que el origen de la suspensión sea jurisprudencia en contrario del Poder Judicial Federal y éste la cambie. En este caso, el Presidente del Tribunal lo informara al Pleno para que éste ordene su publicación.

"Artículo 263. Las Salas del Tribunal están obligadas a aplicar la jurisprudencia del Tribunal, salvo que ésta contravenga jurisprudencia del Poder Judicial Federal. Cuando se conozca que una Sala del Tribunal dictó una sentencia contraviniendo la jurisprudencia, el Presidente del Tribunal solicitará a los magistrados que hayan votado a favor de dicha sentencia un informe, para que éste lo haga del conocimiento del Pleno y, una vez confirmado el incumplimiento, el Pleno del Tribunal los apercibirá. En caso de reincidencia se les aplicará la sanción administrativa que corresponda en los términos de la ley de la materia.

J).- LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Podemos definir a los Tratados Internacionales como los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados soberanos en el ámbito internacional, con el objeto de sentar las bases para la solución pacífica de problemas comunes.

Siguiendo nuestro plan de trabajo, podemos descomponer nuestra definición en los siguientes elementos:

1. Constituyen un acuerdo de voluntades, es decir, un pacto derivado del mutuo y libre consentimiento de las partes signatarias.

2. Exclusivamente pueden llevarse a cabo mediante la intervención de los llamados sujetos del Derecho Internacional, que no son otros que los diversos Estados que componen la comunidad internacional y cuya soberanía, independencia e integridad territorial, se encuentran reconocidas y respetadas por los demás miembros de dicha comunidad.

3. Los Tratados deben otorgarse entre un mínimo de dos Estados, sin embargo, pueden revestir la forma de convenciones Internacionales, cuando son suscritos por una pluralidad de naciones afectadas o interesadas en la materia de que se trate.

4. Ante la alarmante frecuencia con la que la humanidad suele recurrir a la guerra para arreglar sus también frecuentes diferencias, los Tratados Internacionales aparecen como instrumentos de conciliación cuyo objetivo radica en el establecimiento de bases y reglas generales de observancia obligatoria para los Estados signatarios, que tienden a prevenir y solucionar las inevitables controversias y fricciones provenientes de las relaciones internacionales.

Dentro de este contexto, el Artículo Primero de la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados Internacionales, celebrada en el año de 1969, señala que dichos Tratados son: un "Acuerdo Internacional entre Estados al cual se aplica el Derecho Internacional, que comprende un documento, o también dos o más documentos relacionados entre sí, sin que importe su nombre concreto".*

Ahora bien, para que los Tratados Internacionales puedan alcanzar efectos obligatorios, es necesario que cada Estado signatario los incorpore a su legislación interna y los aplique como si fueran leyes²⁹ de rango constitucional, ya que de otra forma, ante la falta de coercibilidad que caracteriza a las normas internacionales, correrían el riesgo de convertirse en letra muerta. Por esa razón, se les incluye, de manera destacada, entre las fuentes formales del Derecho. Así, refiriendo el problema al ámbito de nuestro orden jurídico, que es el que nos interesa analizar, nos encontramos con que el Artículo 133 de la Constitución Política dispone que: "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, Leyes y Tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de los Estados".

De modo que, en términos generales, nuestra Carta Magna atribuye a los Tratados Internacionales la calidad de Ley Suprema del País, a condición de que reúnan tres requisitos: (1) que no contengan estipulaciones contrarias a cualquier norma constitucional; (2) que sean celebrados directamente por el Presidente de la República, en su capacidad de Jefe del Estado Mexicano; y (3) que sean aprobados o ratificados por el Senado, que, como se recordará, es el cuerpo representativo de las Entidades Federativas ante el Gobierno Federal y que, como tal, debe intervenir en todos los procesos de configuración de normas jurídicas de aplicación obligatoria en todo el Territorio Nacional.

Establecido lo anterior, surge una pregunta inevitable: ¿Qué importancia tienen los Tratados Internacionales como fuente formal del Derecho Fiscal Mexicano?

En principio podríamos decir que mucha, en virtud de que esta clase de acuerdos de voluntades está llamada a resolver una serie de complejos problemas económicos internacionales, que suelen agruparse bajo el rubro de "doble imposición internacional", y que actúan como factores de encarecimiento de todo tipo de operaciones de importación y exportación de artículos de consumo, bienes de capital (maquinaria y equipo), conocimientos tecnológicos, etcétera, así como de operaciones de financiamiento internacional. Veamos un ejemplo:

29) Citado por la Enciclopedia de Relaciones Internacionales y Naciones Unidas de Edmund Jan-Osmaczkyk. Fondo de Cultura Económica, México, 1976, p. 1033

Ahora bien, para que los Tratados Internacionales puedan alcanzar efectos obligatorios, es necesario que cada Estado signatario los incorpore a su legislación interna y los aplique como si fueran leyes²⁹ de rango constitucional, ya que de otra forma, ante la falta de coercibilidad que caracteriza a las normas internacionales, correrían el riesgo de convertirse en letra muerta. Por esa razón, se les incluye, de manera destacada, entre las fuentes formales del Derecho. Así, refiriendo el problema al ámbito de nuestro orden jurídico, que es el que nos interesa analizar, nos encontramos con que el Artículo 133 de la Constitución Política dispone que: "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, Leyes y Tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de los Estados".

De modo que, en términos generales, nuestra Carta Magna atribuye a los Tratados Internacionales la calidad de Ley Suprema del País, a condición de que reúnan tres requisitos: (1) que no contengan estipulaciones contrarias a cualquier norma constitucional; (2) que sean celebrados directamente por el Presidente de la República, en su capacidad de Jefe del Estado Mexicano; y (3) que sean aprobados o ratificados por el Senado, que, como se recordará, es el cuerpo representativo de las Entidades Federativas ante el Gobierno Federal y que, como tal, debe intervenir en todos los procesos de configuración de normas jurídicas de aplicación obligatoria en todo el Territorio Nacional.

Establecido lo anterior, surge una pregunta inevitable: ¿Qué importancia tienen los Tratados Internacionales como fuente formal del Derecho Fiscal Mexicano?

En principio podríamos decir que mucha, en virtud de que esta clase de acuerdos de voluntades está llamada a resolver una serie de complejos problemas económicos internacionales, que suelen agruparse bajo el rubro de "doble imposición internacional", y que actúan como factores de encarecimiento de todo tipo de operaciones de importación y exportación de artículos de consumo, bienes de capital (maquinaria y equipo), conocimientos tecnológicos, etcétera, así como de operaciones de financiamiento internacional. Veamos un ejemplo:

29) Citado por la Enciclopedia de Relaciones Internacionales y Naciones Unidas de Edmund Jan-Osmanczyk, Fondo de Cultura Económica, México, 1976, p. 1033

El desarrollo de la industria mexicana requiere, a pesar de todo lo que se diga en contrario, del continuo suministro por parte de corporaciones extranjeras de conocimientos de tecnología aplicada y de licencias para el uso y explotación de patentes extranjeras. A cambio de ellos la empresa mexicana interesada debe pagar determinadas sumas por concepto de regalías, las que se encuentran sujetas en México al pago, por parte de dichas corporaciones extranjeras, del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, a los que posteriormente deben sumarse los impuestos aplicables en el país de origen. El resultado es que, después de deducidas todas estas cargas fiscales del monto de las regalías inicialmente convenidas, el margen de utilidad remanente puede llegar a ser bastante reducido y, por ende, poco atractivo, provocándose el retraimiento de las fuentes de suministro tecnológico, o en su caso, el encarecimiento de la propia tecnología, el que a su vez se refleja en una mayor descapitalización de la empresa nacional y en un incremento en la salida de divisas al exterior.

Ante esta clase de problemas, que pueden multiplicarse por el número de transacciones que dos países celebren, surgen los Tratados Internacionales en materia tributaria, que pueden coadyuvar a resolverlos de manera eficaz, mediante la fijación, por ejemplo, de impuestos con tasas diferenciales o de un solo impuesto cuyos rendimientos se distribuyan entre los países involucrados proporcionalmente al estado de su Balanza Comercial. Sobre este particular, los acuerdos celebrados entre los países que integran la Comunidad Económica Europea constituyen precedentes sumamente aleccionadores e interesantes.

Sin embargo, a pesar de su utilidad, México no ha celebrado ningún Tratado Internacional sobre cuestiones fiscales que pueda considerarse como de verdadera importancia. La razón puede encontrarse probablemente en el siguiente comentario de Margain Manautou: "Hasta la fecha, nuestro país no ha celebrado un solo convenio internacional, esencialmente por no resultarle benéfico desde el punto de vista económico, no obstante las peticiones que en tal sentido han hecho los gobiernos de los Estados Unidos de Norteamérica, del Japón y de Francia".³⁰

La anterior actitud oficial cambia radicalmente a partir del año de 1993, en el que entran en vigor tratados internacionales en materia fiscal con Canadá, Suecia y Francia. A partir del 1o. de enero de 1994, entran también en vigor sendos tratados con los Estados Unidos de América y con Alemania.

30) Op. cit., p. 63

Aun cuando estos instrumentos jurídicos son objeto de un estudio especial, cabe señalar que estos Tratados Internacionales están encaminados a distribuir en forma más equitativa los gravámenes entre los Estados firmantes, logrando así que los contribuyentes de cada país no se enfrenten a dos o más cargas tributarias en jurisdicciones diferentes, sobre un mismo ingreso, utilidad o rendimiento.

También es de señalarse que como consecuencia de la política de apertura comercial que nuestro país ha seguido en los últimos años y de la aprobación y entrada en vigor con fecha 1o. de enero de 1994, del Tratado de Libre Comercio entre México, Estados Unidos y Canadá, ha sido necesario alentar la inversión y las garantías de seguridad jurídica para los extranjeros que lleven a cabo transacciones comerciales en México. De ahí que se hayan celebrado estos Tratados Internacionales, que como tales se convierten en una fuente formal sumamente importante de nuestro Derecho Fiscal, puesto que en los términos del artículo 133 de nuestra Carta Magna, alcanzan el rango de ley constitucional, que debe ser aplicada de manera preferente y a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

K).- LA DOCTRINA

Al igual que en las restantes ramas del Derecho, la Doctrina Tributaria está constituida por el conjunto de conceptos, definiciones, críticas y opiniones vertidas por los especialistas en la materia acerca de los diversos temas que la componen, a través de libros, artículos, ensayos, editoriales, conferencias, cursos de actualización y demás medios de difusión permanente del pensamiento.

El profesor Marcel Waline considera que el papel de la Doctrina "es el de sistematizar las soluciones legislativas, esclareciendo sus partes oscuras. La Doctrina se esfuerza por deducir el espíritu general de la legislación para interpretar los silencios de la Ley o sus contradicciones aparentes. También la Doctrina se encarga de sistematizar las soluciones de la jurisprudencia."³¹

Por supuesto, la Doctrina en sí no es una fuente formal del Derecho Fiscal, por cuanto no constituye un procedimiento encaminado a la creación de normas jurídicas, ni las opiniones de los especialistas, por respetados y prestigiados que sean, poseen fuerza obligatoria alguna para las autoridades hacendarias, los causantes o los órganos jurisdiccionales competentes. Sin embargo, puede llegar a operar como fuente indirecta, en virtud de que los criterios y sugerencias de los especialistas llegan a influir en el ánimo del legislador cuando dicta nuevas leyes o modifica y adiciona las existentes, así como en el del juzgador, cuyas resoluciones sientan Jurisprudencia. En ese sentido, puede considerarse que la Doctrina

31) Citado por Serra Rojas, Andrés, op. cit., p. 245

coadyuva, en cierta medida, a los procesos de manifestación de las normas jurídico-tributarias. Como afirma el tratadista francés especializado en cuestiones de Administración Pública, Jean Rivero: "La Doctrina, es decir, la opinión de los principales autores, no es una fuente del derecho en el sentido propio: la opinión de un jurista no adquiere jamás, por ella misma, fuerza jurídica. Pero obrando por persuasión sobre la autoridad competente para configurar la regla, la Doctrina ha jugado un papel esencial, aunque indirecto, en la elaboración del derecho administrativo; un gran número de reglas que la Ley o la Jurisprudencia han incorporado al derecho positivo tienen su origen en la opinión de los autores."³²

Desafortunadamente, en nuestro medio la Doctrina Tributaria ha tenido un desarrollo sumamente limitado, debido fundamentalmente a la falta de presupuesto por parte de nuestra universidades para contratar investigadores de tiempo completo que consagren sus mejores esfuerzos a esta noble tarea, ya que los escasos autores que la han emprendido - Ernesto Flores Zavala, Sergio F. de la Garza y Emilio Margáin Manautou, para citar a los más importantes- lo han hecho robándole tiempo a sus ocupaciones habituales o a sus horas de descanso.

Por otra parte, existe cierto apoyo a la investigación fiscal proveniente del sector público y de algunas organizaciones de la iniciativa privada. Pero dicho apoyo ha estado más bien encaminado a promover la elaboración de estudios sumamente especializados que suelen reflejar los puntos de vista, generalmente opuestos, de cada sector, y no al desarrollo de un análisis general, sistemático e imparcial de esta delicada e importante disciplina.

No obstante, es de desearse que en un futuro, que esperamos no sea demasiado lejano, las universidades cuenten con los recursos indispensables para emprender a fondo esta tan necesaria tarea de investigación, ya que sólo ellas, por su posición en el ámbito de la cultura nacional, pueden garantizar la elaboración de genuinos trabajos que, como lo acabamos de señalar, impliquen un detallado análisis, sistemático e imparcial, de nuestro régimen tributario. De cualquier forma, la Doctrina ha jugado, y seguramente jugará próximamente en mayor medida que en el pasado, un papel trascendente como fuente formal indirecta del Derecho Fiscal Mexicano; tal y como sucede en otras naciones, principalmente europeas.

L).- LA COSTUMBRE ¿FUENTE FORMAL DEL DERECHO FISCAL?

Para que la Costumbre pueda alcanzar el rango de fuente formal del derecho, requiere de la presencia de dos elementos esenciales:

32) Rivero, Jean. "DERECHO ADMINISTRATIVO", 2a. Edición, Ed. Dalloz, París, 1962, p. 67

1. La repetición constante de un hecho (inveterata consuetuda, según el antiguo Derecho Romano). 2. La repetición de ese hecho, con la convicción por parte de un sector mayoritario de la comunidad respectiva, de que se trata de una norma de observancia obligatoria (opinio juris seu necessitatis).

En los países que se rigen por el sistema jurídico anglosajón, la Costumbre es, quizá, la fuente del Derecho por excelencia. Inclusive, puede afirmarse, sin temor a incurrir en ninguna exageración, que la Carta Magna de 1215 es la única Constitución escrita que ha tenido Inglaterra, ya que el resto de sus normas constitucionales administrativas se han configurado a lo largo de varios siglos, a través de diversas prácticas y costumbres impuestas por el Parlamento y la Corona, y aceptadas por el pueblo como normas jurídicas de cumplimiento obligatorio. Así, para no citar sino un ejemplo de fácil comprensión, es costumbre inveterada que al surgir un problema político de cierta magnitud, el Primer Ministro (Jefe de Gobierno) solicite del Parlamento el otorgamiento de un "voto de confianza". Si éste le es negado, el Rey o la Reina, en su caso (Jefe de Estado), está obligado a disolver el Parlamento y a convocar a nuevas elecciones que, generalmente, son ganadas por la oposición.

Pues bien, ese tipo de sistemas consuetudinarios que en otras naciones han dado excelentes resultados, en los países que, como el nuestro, se rigen por un sistema de derecho escrito, resultan irrelevantes e inaplicables, en virtud de que se parte del principio de que contra el tenor de la ley no puede alegarse costumbre o práctica en contrario. Nuestra peculiar idiosincrasia y las aún deficientes formas de organización social que poseemos, harían inoperante cualquier posible aplicación del derecho consuetudinario, el que sólo originaría múltiples conflictos interpretativos que, a la postre, desembocarían en un positivo caos. Así como se sostiene con insistencia que México requiere de un Poder Ejecutivo fuerte, así también nosotros afirmamos que requiere de leyes escritas, precisas y objetivas, preferentemente de sencilla y clara redacción, de general y uniforme aplicación, susceptibles de modificarse conforme lo vayan reclamando las realidades de nuestra vida social.

Dentro de semejante contexto, la costumbre tiene por fuerza que quedar relegada a un plano casi insignificante. Como sostiene el maestro García Máynez: "La Costumbre desempeña en nuestro Derecho un papel muy secundario. Sólo es jurídicamente obligatoria cuando la ley le otorga tal carácter. No es, por ende fuente inmediatea, sino mediata o supletoria del orden positivo. El Artículo 10 del Código Civil del Distrito Federal establece el principio de que contra la observancia de la ley no puede alegarse desuso, costumbre o práctica en contrario. Dicho de otro modo: la Costumbre no puede derogar la ley..."³³

33) Op. cit., p. 66

Ahora bien, en el caso concreto de nuestro Derecho Fiscal, la costumbre no sólo no puede derogar la ley, sino que ni siquiera es admisible la posibilidad de que se aplique en forma supletoria, es decir, a falta de un texto legal referido específicamente al problema de que se trate. Todo ello, merced a nuestro básico principio de legalidad, el que, como ya debe ser del conocimiento del lector, exclusivamente permite a la autoridad hacendaria llevar a cabo aquellos actos o funciones para los que, previa y expresamente, se encuentra facultada por una ley aplicable, y el que únicamente obliga a los contribuyentes a cumplir con los deberes que también previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, permitiéndoles ejercitar ante el Fisco tan sólo los derechos que esas mismas leyes les confieren.

Esta situación se ve plenamente corroborada por el texto expreso del Artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, que al respecto establece: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto".

De lo anterior se desprende con gran claridad que las contribuciones (objeto del Derecho Fiscal) se rigen, de manera exclusiva, por normas jurídicas, sin que se admita la posible aplicación supletoria de la costumbre, ya que en defecto de las leyes hacendarias especiales, deberá recurrirse únicamente al Código Fiscal.

Dicho en otras palabras, el Derecho Tributario es, esencialmente, un régimen de legalidad estricta o de estricto derecho, que por su misma naturaleza no permite la menor intromisión de situaciones de hecho que no formen parte del marco jurídico que genera. De ahí que, contra la observancia de la Ley Tributaria, no sólo no puede alegarse "desuso, costumbre o práctica en contrario", sino que los factores consuetudinarios ni siquiera pueden ser invocados a título de supletoriedad. Por consiguiente, señala Arrijoa Vizcaino, preciso es desechar de plano cualquier posible aplicación de la Costumbre como proceso de integración -directo o indirecto- o como fuente formal del Derecho Fiscal Mexicano.

En complemento de la postura de los autores citados, es un hecho que en materia procesal fiscal la costumbre sí tiene ya un lugar y basta para corroborar éste dicho lo siguiente: la Magistrada Nidya Narváes García en su trabajo presentado en la primera reunión nacional de magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación celebrada el 27 de Agosto de 1992, trabajo titulado "DESECHAMIENTO DE LA DEMANDA Y DE LAS PRUEBAS EN EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FEDERAL. APLICACION DE LOS ARTICULOS 208 Y 209 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN VIGOR", trabajo publicado por el Tribunal Fiscal de la Federación durante el año de 1993 y Titulado el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, dicha Magistrada, en la página 29 de la obra citada expresamente señala que "no hay razón lógica para que la

falta de requisitos formales de igual naturaleza como son los contemplados en los artículos 208 y 209 del Código Fiscal de la Federación en vigor reciban trato diferente". Tal aseveración la hace en cuanto que el artículo 208 si sigue contemplando el desechamiento de la demanda mientras que el 209 vigente a partir de 1990 utiliza la frase de tener "por no presentada la demanda".

La misma Magistrada en el mismo trabajo en la misma obra, pero en la página 32, literalmente señala "en la practica, la mayoría de los magistrados y de las salas de este tribunal, admiten y resuelven, respectivamente, el recurso de reclamación en contra de los acuerdos que tiene por no presentada la demanda, asimilándolos de esta manera al desechamiento de la demanda."

Por lo anterior, podemos decir que si bien en tratándose las normas que implican cargas a los particulares, la costumbre no resulta ser una fuente formal, es hecho que en la rama procesal fiscal si viene a ser fuente formal del derecho y lo anterior queda corroborado porque el actual artículo 242 del Código Fiscal de la Federación en vigor a partir de 1996, precisamente incorpora el término de "tener por presentada la demanda" además del de "desechar la demanda" como causal de procedencia del recurso de revocación contemplado en dicho numeral y ello es prueba irrefutable de que la costumbre influyó para que la norma se perfeccionara, cuando menos en este caso concreto

4.2.- EL SUBSISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

A). EL ORDEN JURIDICO Y LA JERARQUIA DE LEYES EN MEXICO.

El subsistema impositivo mexicano se sustenta en las siguientes características generales. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constituye el soporte de nuestro Estado de Derecho; es decir, es la Ley Suprema, la norma fundamental que unifica y da validez a todas las legislaciones que constituyen el orden jurídico mexicano.

Los preceptos que la integran tienen similar jerarquía y ninguno de ellos prevalece sobre los otros, no pudiendo por tanto, contener contradicciones en si misma. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, expresa:

"CONSTITUCION FEDERAL, SUS ESTATUTOS NO PUEDEN SER CONTRADICTORIOS ENTRE SI.-

Las Reformas a los artículos 49 y 131 de la Constitución, efectuadas por el Congreso de la Unión, no adolecen de inconstitucionalidad, ya que jurídicamente la Carta Magna no tiene y no puede tener contradicciones, de tal manera que, siendo todos sus preceptos de igual jerarquía, ninguno de ellos prevalece sobre los demás; por lo que no se puede decir que algunos de sus estatutos no deben observarse por ser contrarios a lo dispuesto por otros. La Constitución es la norma fundamental que unifica y da validez a todas las demás normas que constituyen un ordena jurídico

determinado y conforme a su artículo 133, la Constitución no puede ser inconstitucional; es un postulado sin el cual no se podría hablar de orden jurídico positivo, porque es precisamente la Carta Fundamental la que unifica la pluralidad de normas que componen el derecho positivo de un Estado. Además, siendo "La Ley Suprema de Toda la Unión", únicamente puede ser modificada o adicionada de acuerdo con las disposiciones de la misma que en el derecho mexicano se contiene en el artículo 135 constitucional, y únicamente por conducto de un órgano especialmente calificado, pueden realizarse las modificaciones o adiciones, y por exclusión, ningún otro medio de defensa legal como el juicio de amparo es apto para modificarla.³⁴

En tal sentido, el Poder Judicial Federal sostiene:

"CONSTITUCION FEDERAL.

*Es la Ley Suprema de la Nación y debe ser obedecida sin obstáculos ni observaciones. Leyes secundarias. Por encima de sus preceptos están los de la Constitución que derogan toda ley que se le oponga.*³⁵

Nuestra Ley Fundamental en su artículo 133 establece:

"Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados".

Visto lo anterior se concluye que la Constitución es la norma suprema en nuestro país, la cual prevalecerá en todo momento sobre cualquier otra disposición legislativa existente en México.

B).- PODERES CONCURRENTES ILIMITADOS

Hemos visto en el capítulo II, que el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal confiere al Congreso de la Unión el poder para "establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto" federal, y en virtud de la importancia de esta fracción para el desarrollo de este capítulo, hemos considerado necesario profundizar sobre la misma, ya que ha sido la salida del Poder Judicial, en los asuntos tributarios que se le presentan.

34) Ejecutoria visible en el volumen 39, primera parte, pág. 22, bajo el rubro: Amparo en revisión 8165/62, Salvador Piña Méndez, de fecha 22 de marzo de 1972, por unanimidad de 16 votos.

35) T. II, p. 1558, Amparo Administrativo, Meléndez Mena Américo, II de junio de 1918, mayoría de 9 votos, visible en La Interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (1917-1984), Ezequiel Guerrero Lara, Enrique Guadarrama López (compiladores), UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1986, tomo I, pág. 55.

Tal disposición recuerda la contenida en la sección VII del artículo 1o. de la Constitución de los Estados Unidos de América: "El Congreso tendrá poder para establecer y recaudar impuestos, derechos e impuestos especiales... pero todos los impuestos, derechos e impuestos especiales serán uniformes en los Estados Unidos".

Tanto la Constitución Mexicana como la Americana han sido interpretadas en el sentido de que confieren a los gobiernos federales de sus países poderes de tributación ilimitados. Sin embargo, mientras que en los Estados Unidos no ha habido disputa al respecto, en México ha sucedido lo contrario. Vamos a hacer algunas consideraciones al respecto para explicarlos.

En relación al sistema de distribución de Poderes Tributarios, como ya se ha visto en el desarrollo del presente trabajo, a partir de 1944 la Suprema Corte definió jurisprudencia en relación con dicho problema y estableció jurisprudencia que se expresa concisamente de la siguiente forma: "La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados, en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX), y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118)."³⁶

Al respecto haremos el siguiente comentario:

Es necesario que la jurisprudencia anterior dictada por la Suprema Corte de Justicia sea actualizada, agregando el artículo 115 Constitucional como una limitación o restricción a la Potestad Tributaria Federal en lo que respecta a materia inmobiliaria.

Por tanto, puede afirmarse que el Poder Tributario Federal tiene limitación constitucional en cuanto a materias sobre las cuales puede ejercerla.

La reforma de 1983 al artículo 115 de la Constitución Federal confirma lo anterior respecto al alcance de la limitación que establece y que está destinada al Congreso Federal ordinario en materia de tributos sobre la materia inmobiliaria.

36) Tal Jurisprudencia ha sido reafirmada en varias ocasiones.

Hasta 1983 la materia de los bienes inmuebles era un campo de concurrencia para la Federación y para las entidades federativas. Sin embargo, de hecho había sido respetado por la Federación en favor de los Estados (excepción hecha del impuesto del timbre) y hasta 1962, en que se gravaron algunas rentas de inmuebles por medio del ISR, los Estados gravaban la propiedad inmobiliaria, en sus diversos aspectos, con tributos a favor de los Estados solos, o en participación con los Municipios de la entidad. La Federación se abstuvo de usar su Poder Tributario concurrente y dejó que los Estados lo ejercieran³⁷ exclusivamente por medio del impuesto predial y del impuesto de traslación de dominio.

Pero en 1983, la Constitución ordena que los Municipios "percibieran las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles" y que "las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) (propiedad inmobiliaria) y c) ni concederán exenciones en relación con las mismas".

Queda, por tanto bien claro que el Poder Tributario de los Estados no puede ser utilizado en su provecho, sino que las contribuciones sobre la materia inmobiliaria sólo existen o pudieren existir en provecho de los Municipios.

Aquí se presenta la duda: ¿la referida prohibición o limitación comprenderá también al Poder Tributario Federal, la mencionada materia inmobiliaria?. Nuestra opinión es que el Poder Tributario Federal ha sufrido una restricción a partir de las Reformas de 1983 al Artículo 115 Constitucional atribuyéndole la facultad para establecer contribuciones en materia inmobiliaria a través de las legislaturas de los Estado a que pertenezcan.

A continuación mencionaremos algunos casos de impuestos en que el contribuyente ha demandado la protección de la Corte y ésta ha pretendido hacer extensiva una interpretación de la fracción XXIX del artículo 73. Tal fracción confiere Poderes Tributarios exclusivos al Congreso Federal, los cuales examinaremos en detalle posteriormente. Por lo tanto, tengamos presente que la fracción VII concede Poder Tributario ilimitado al Congreso para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y que la fracción XXIX del mismo artículo 73 reserva ciertas fuentes a la Federación. Veamos los argumentos en algunos de esos casos:

37) Tesis Jurisprudencial No. 11, Apéndice al SJF, año 1965, Parte I, Pleno, p. 42

En 1954, Juan González Noriega promovió un juicio de amparo en un juzgado de distrito buscando la protección contra una ley estatal que establecía un impuesto sobre los ingresos mercantiles. El artículo 73, fracción X, de la Constitución Federal confiere al Congreso facultad exclusiva para legislar en materia de comercio. El actor pretendía que, por tanto, los Estados no podían gravar las actividades mercantiles, pues que los impuestos tienen que ser establecidos por leyes. La Suprema Corte decidió que el comercio es una fuente que puede ser gravada tanto por la Federación como por los Estados. La Corte expresó: "El poder conferido al Congreso de la Unión por el artículo 73, fracción X, de la Constitución Federal, para legislar en toda la República sobre comercio, no significa que esta materia genérica contituye una fuente de imposición reservada exclusivamente a la Federación, toda vez que la interpretación sistemática de tal precepto, en relación con lo establecido por los artículos 73, fracciones IX y XXIX, y 117, fracciones IV, V y VII de la Constitución General de la República, así como su interpretación histórica (artículo 72, fracción X de la Constitución de 1857 y su reforma de 14 de diciembre de 1893), conducen a concluir que la facultad de imponer tributos sobre la materia de comercio en general, también corresponde a los Estados".³⁸

Otro caso se presentó cuando Salvador D. Zamudio, en 1965, promovió un juicio de amparo invocando que el Congreso de la Unión no tenía facultad para gravar el ingreso proveniente de actividades profesionales, sobre la base de que tal poder no estaba enumerado en la fracción XXIX del artículo 73. Zamudio, abogado y Notario Público, sostenía que la ley de ingresos de la Federación de 1965, expedida por el Congreso de la Unión, era inconstitucional. La Corte dictó sentencia en contra del actor y sostuvo que "el Congreso de la Unión tiene facultades para decretar impuestos relacionados con las actividades profesionales en general y en especial para gravar los ingresos obtenidos en el ejercicio de las mismas, de acuerdo con lo previsto en los artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII, de la Constitución Federal, no puede admitirse que carece de ella porque ese renglón impositivo no esté mencionado en el artículo 73, fracción XXIX de la Constitución citada, pues esta disposición únicamente precisa fuentes tributarias de la competencia de la Federación con exclusión de la de los Estados, pero sin limitar a sólo ellas de las facultades de establecer contribuciones que confieren los artículos 65, fracción II y 73, fracción VII".³⁹

En 1955, se reformó el artículo 24 de la LISR, de tal suerte que se convirtieron en causantes de la Cédula I del Impuesto Sobre la Renta de 1954 aquellas personas que percibían ingresos como arrendadores de bienes inmuebles, cuando tales arrendadores fueran comerciantes y tales ingresos los percibieran con motivo de sus actividades comerciales. Esta reforma provocó un diluvio de amparos que finalmente llegaron para resolución a la Suprema Corte. Los actores sostenían

38) Informe a la SCJN, 1969, Parte I, AR 6136/54, Juan González Noriega, I-14-69

39) Informe a la SCJN, 1969, Parte I, AR 3368/65, Salvador Dámazo Zamudio Salas, VII-26-69.

diversos conceptos de inconstitucionalidad, tales como los siguientes: que los bienes inmuebles eran una fuente de tributación reservada por la Constitución a los Estados; que el artículo 73, fracciones X y XXIX, establecía las únicas fuentes de ingresos que podían ser utilizadas por el Gobierno Federal. Desde 1965, la Corte dictó varias resoluciones que se convirtieron en Jurisprudencia en que se negó a los demandados la protección de la Justicia Federal. La Corte expresó en su opinión que "la fuente tributaria del impuesto establecida por dicho precepto no está constituida por la propiedad inmobiliaria, sino por los ingresos provenientes de tales arrendamientos, de conformidad con lo dispuesto por la fracción VII del artículo 73 constitucional, que faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Dicho impuesto no invade la esfera de los Estados, porque no grava el acto civil del arrendamiento, sino los ingresos derivados del mismo; y aunque es verdad que dicho precepto grava los frutos civiles de la propiedad raíz, sólo afecta los derivados de arrendamientos para fines específicos, porque a través de ellos se obtiene un incremento propio de la inversión de capitales, y porque sobre esta materia no existe reserva a favor de los Estados. En cuanto al artículo 73 Constitucional, en sus fracciones X y XXIX, que reserva a la Federación algunas materias tributarias, entre las que no aparece el impuesto de que se trata, debe decirse que al facultarse al Congreso de la Unión por el propio artículo 73, en su fracción VII, para decretar los impuestos necesarios para cubrir el presupuesto, lo hace dentro de los principios de materias expresamente reservadas a la Federación o a los Estados, pero también admitiendo otros que no haciendo reserva expresa han de entenderse como de tributación común para la una y para los otros, conforme a la jurisprudencia núm. 557 de la Compilación de 1955".⁴⁰

En 1964, la Cía. Mexicana de Aviación, S.A., promovió un juicio de amparo reclamando la inconstitucionalidad de la Ley Federal que grava el uso o tenencia de automóviles. El argumento era que el Congreso Federal no tenía poder tributario sobre esa materia, porque no se contenía en la enumeración de la fracción XXIX del artículo 73. Por tanto, decía la actora, era una materia reservada a los Estados. En éste, y en otros dos casos cuando menos, la Suprema Corte sostuvo que la Ley estaba de acuerdo con la Constitución y negó el argumento del actor en el sentido de que la fracción XXIX del artículo 73 restringía las fuentes del Poder Tributario Federal a las enunciadas en dicha fracción, y sostuvo que dichas fuentes son irrestrictas en función de la fracción VII del mismo artículo y de la fracción II del artículo 65.⁴¹ *

40) Informe a la SCJN, 1965, p.119, AR 5384/56, Inmobiliaria Geme, S.A.

41) Informe a la SCJN, 1969, Parte 1, p. 184, AR 4371/64, Cía. Mexicana de Aviación, S.A., VII-15-69

Una Ley Federal que grava a los propietarios o usuarios de vehículos equipados con motores diesel produjo considerable litigios ante la Suprema Corte, puesto que muchas personas afectadas por ella promovieron juicio de amparo reclamando la inconstitucionalidad de la ley por razón de no ser proporcional, ni equitativa, por exceder el Poder Tributario del Gobierno Federal. La Corte sostuvo, en todos esos casos que la ley no viola los requisitos constitucionales y que "la fracción VII del artículo 73 de la Constitución, que no consagra ninguna limitación a la facultad impositiva de que goza el Estado Federal Mexicano, consagra que el Poder Legislativo Federal tiene facultad para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y entre esas atribuciones, está irrefragablemente la relativa a la expedición de la Ley del Impuesto "diesel" combatida en amparo, sin que haya conflicto alguno, en dicha materia impositiva, a propósito de esa misma fracción VII, entre las facultades generales de que gozan la propia Federación y los Estados que lo forman, para establecer las leyes sobre los impuestos que satisfagan los gastos públicos de una y otras entidades, si no se está frente a facultades reservadas a la Federación, o a los Estados miembros que le constituyan, en sus respectivas leyes fundamentales".⁴²

Así mismo, la SCJN ha sostenido que existen facultades o poderes tributarios concurrentes de la Federación y de los Estados en los siguientes casos:

La SCJN ha resuelto que "dentro del marco de nuestro sistema jurídico constitucional ha de entenderse que las autoridades legislativas de los Estados legislan dentro del ámbito de su jurisdicción para todos aquellos sujetos y objetos que quedan comprendidos en ésta sometidas a un régimen especial federal se haga necesaria la exención expresa correspondiente en un precepto concreto de cada ley local, ya que resultaría no sólo prolija sino incluso peligrosa la enumeración por el legislador de todas y cada una de las personas y actividades jurídicas que gozan de dicho régimen específico; enumeración ésta que eventualmente podría resultar incompleta y dar con ello base a las autoridades ejecutoras de la ley local respectiva para hacer una aplicación indebida de ésta a sujetos y objetos no incluidos en la lista de exenciones por una omisión involuntaria del legislador".⁴³

42) Informe a la SCJN, 1968, p.74, AR 9521/65, Guillermo Perales Garza. Se citan 2 precedentes. Informe a la SCJN, 1969, Vol. II, p. 178, AR 1528/62, José Cardona Saldaña. Se citan otras 5 tesis.

43) Informe a la SCJN, 1970, Ia. Parte, pp. 265-266, Amparo en Rev. 3482/69, Unión de Crédito Agrícola de Hermosillo, S. A. de C. V.

El impuesto establecido en Sinaloa que grava el ejercicio de las profesiones "no invade la esfera de la Federación", "porque para que existiera esa invasión", ha dicho la SCJN, "se requeriría que se legislara sobre una materia expresamente reservada a la Federación, y en el caso no hay tal reserva", pues "en materia impositiva las facultades de los Estados sólo se encuentran limitadas en las materias específicamente señaladas en la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal".⁴⁴

El impuesto sobre remuneración al trabajo personal existente en Sinaloa "es constitucional porque no invade la esfera de competencia de la Federación, ya que de acuerdo con el artículo 73, fracción XXIX, de la Constitución Federal, no es materia que en exclusiva le corresponda; y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 73, fracción VII, y 124 de la Constitución, tanto la Federación como las Entidades Federativas son competentes para decretar dichos impuestos", sostuvo la SCJN en cuatro ejecutorías dictadas en 1969.⁴⁵

El impuesto federal sobre uso o tenencia de automóviles no invade la esfera propia de las entidades federativas, según lo resolvió la SCJN.⁴⁶

El poder para gravar tributariamente las rentas de los socios de las sociedades mercantiles se funda en el Art. 73 Constitucional, fracciones VII, X y XXX, que se refiere a las que doctrinalmente se ha denominado "facultades implícitas".⁴⁷

Por último, es necesario que nuestra máxima Autoridad Judicial modifique los criterios establecidos por la misma al sostener que la Federación no tiene limitación alguna para establecer tributos pues es un hecho que la modificación al artículo 115 Constitucional ha abierto la perspectiva clara respecto a que en tratándose de los tributos propios del Municipio, éstos son sólo del Municipio. Además, es de señalarse que el criterio de la Corte se establece desde 1968 y las reformas al Artículo 115 son en 1983. Este sólo dato que se resalta hace de por sí antiguo y no actual el criterio de la Corte y para mayor contraste de lo aquí vertido transcribimos el criterio de la SCJN a que se alude y que se recomienda modificar: "es inexacto que la fracción XXIX del Art. 73 Constitucional limite a la VII

44) Informe a la SCJN, 1970, 1a. Parte, pp. 289-290, A. en R. 4492/49, Víctor Manuel Lamadrid.

45) Informe Presidente a SCJN, 1969, 1a. Parte, pp. 173-175 en que se citan 4 ejecutorías. 1012/63, Alicia García Lizárraga. 10-X-67, SJF, VI Epoca, Vol. CXXIV, 1a. Parte, p. 48

46) Informe a la SCJN, 1969, 1a. Parte, p. 186; AR 4371/64, Cía. Mexicana de Aviación, S. A., SJF, VII Epoca, vol. XII, 1a. Parte, p. 23; AR 4081/63, Industria Embotelladora de Campeche, S. A., SJF, VII Epoca vol. XI, 1a. Parte, p. 62

47) AR 4482/951/2a, Gregorio Garza Guzmán, Informe a la SCJN, 1959, p. 107

del mismo precepto que faculta al Congreso a imponer contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto. No puede considerarse como lo es la enunciada en la referida fracción XXIX del artículo 73, como una limitación al Congreso de la Unión para establecer los impuestos aún federales que sean indispensables para cubrir el gasto público..."⁴⁸

4.3.- INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LO REFERENTE A LOS INGRESOS POR ENAJENACION DE BIENES

Como ya hemos visto en el estudio realizado en el capítulo III, la Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla en su título IV capítulo IV el ingreso por enajenación de bienes, el cual, a nuestro juicio es inconstitucional que la Federación grave este rubro, ya que la fracción IV, inciso c) del artículo 115 constitucional reformado en 1983 atribuye a los municipios de la República la materia inmobiliaria como exclusiva del municipio en todos sus aspectos:

Debe notarse que el Poder Tributario se mantiene en un órgano estadual ajeno al Municipio, como lo es el Congreso del Estado y no se lo atribuye a los municipios directamente. Sin embargo, es un Poder Tributario que lo pueden y lo deben ejercitar los Estados a través de sus legislaturas únicamente en favor de sus municipios, que serán los únicos con facultad de recaudación (competencia Tributaria).

De la exégesis del mencionado precepto constitucional resultan los siguientes presupuestos o hechos imponibles relacionados con la propiedad inmueble:

- a) La propiedad inmobiliaria (o sus desmembramientos: nuda propiedad, y usufructo).
- b) La posesión de los bienes inmuebles.
- c) El fraccionamiento de los bienes inmuebles.
- d) La división de bienes inmuebles.
- e) La consolidación de bienes inmuebles.

48) AR 8420/63, Planta Almacenadora de Gas y Hogar Sonora, S. A. SJF, VI Epoca, vol. XXVI, Ia. Parte, p. 35. Se sostiene la misma tesis, con ocasión del Impuesto Federal sobre Vehículos Propulsados por diesel y gas LP en : AR 9531/65, Guillermo Perales Garza, 30-VII-68, AR 6968/65 Ernesto García Elizondo, 6-VI-67 y AR 9391/63, Juan José Leño A., 15-VIII-67, visibles en Informe del Presidente a la SCJN, 1968, pp. 174-175

f) La traslación o transmisión del dominio de bienes inmuebles.

g) La mejora de bienes inmuebles (que es el presupuesto de la contribución de mejoras).

h) El cambio de valores de bienes inmuebles, que da lugar al impuesto de plusvalía, entendido éste en su rigor técnico.

La larga enumeración de presupuestos que en algunos casos se antoja hasta redundante, se explica por el afán de hacer exclusivamente municipal la materia imponible inmobiliaria y para no dejar ningún resquicio para que las legislaturas de los Estados puedan establecer a favor de los municipios los tributos que tengan la propiedad inmobiliaria como materia imponible.

La fracción IV del artículo 115 también dispone en su fracción C) que las leyes federales (ordinarias) no limitarán la facultad de los Estados (o sea su Poder Tributario) para establecer las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria ni concederán exenciones en relación con las mismas. En esa forma, el texto constitucional crea una limitación o prohibición al Poder Tributario Federal.

También dispone el precepto constitucional que las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto a las mencionadas contribuciones en favor de las personas físicas o morales ni de instituciones oficiales o privadas y que sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los municipios estarán exentos de dichas contribuciones. La exención es de raíz constitucional. Con esto se evitan las prácticas de excentar a diversas personas o empresas de sector público de estas contribuciones que son, "consustanciales para la vida de los municipios" y que solo "por imperativas razones de orden público, que por sí solas se explican, se exceptuó de estas reglas a los bienes de dominio público de la Federación, Estados y Municipios".

Como se puede notar, la inconstitucionalidad se manifiesta de una forma evidente, ya que de la redacción del artículo 115 de Nuestra Carta Magna en su fracción IV inciso a), manifiesta las contribuciones a la propiedad inmobiliaria en lo referente a su traslación lo cual, por la redacción del mismo abarca la enajenación que es lo que contempla el ISR en su título IV capítulo IV al gravar el ingreso por la enajenación de bienes, siendo el factor importante de la base gravable la propiedad inmobiliaria, dando como consecuencia una clara invasión de esfera competencial por parte de la Federación a los municipios.

Al respecto no se encuentra ningún criterio que haya sustentado la Suprema Corte de Justicia específicamente en el rubro antes mencionado, ésto derivado de la investigación minuciosa que se ha realizado al respecto, por lo que será necesario para apoyar nuestra afirmación mencionar la jurisprudencia que ha dictado nuestra máxima autoridad judicial referente al Impuesto al Activo de las Empresas, que a la letra dice:

"ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LA LEY RELATIVA, AL DETERMINAR SU OBJETO, NO VIOLA EL ARTICULO 115, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. Es cierto que, de conformidad con las reformas constitucionales de tres de febrero de mil novecientos ochenta y tres al artículo 115, fracción IV, se estableció que los ingresos provenientes de contribuciones que las legislaturas estatales impusieran sobre la propiedad inmobiliaria serían para los municipios; pero tal reforma no debe ser llevada al extremo de considerar que corresponde al municipio el cobro y administración de las contribuciones que toman en cuenta algún aspecto de la propiedad inmobiliaria para integrar la base sobre la cual deben pagarse (como acontece en el impuesto al activo de las empresas) y que, consecuentemente, su creación sea facultad exclusiva de las legislaturas estatales".⁴⁹

La Jurisprudencia mencionada es arbitraria, ya que la Federación a través del Impuesto al Activo invade la esfera competencial de los municipios plasmado en el artículo 115 constitucional, fracción VII inciso a), al incluir dentro de los activos de las empresas a los inmuebles gravando los mismos, justificándose fundamentalmente en sus facultades concurrentes ilimitadas contenidas en la fracción VII del artículo 73 de nuestra Carta Magna, el cual expresa la facultad que tiene el Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto y que a partir de las reformas de 1983 como ya se ha expresado, se encuentra limitada para establecer contribuciones.

Profundizando en el punto me permito transcribir una parte del resolutivo **SEPTIMO** del amparo en revisión 2295/89 promovido por la Compañía Cervecera del Trópico S.A. de C.V., y resuelto por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia, que a la letra dice:

".....Por otra parte, si bien es cierto que de conformidad con las reformas constitucionales de tres de febrero de mil novecientos ochenta y tres, se estableció en favor de los municipios la percepción de los ingresos provenientes de las contribuciones que las legislaturas estatales impongan sobre la propiedad inmobiliaria, también lo es que tal reforma al artículo 115 de la Carta Magna no debe ser llevada al extremo de considerar que cor-

49) Semanario Judicial de la Federación. 8a. Época. Vol. I, Primera Parte J/P.25/90, p. 62

responde a los municipios el cobro y administración de aquellas contribuciones que tomen en cuenta algún aspecto de la propiedad inmobiliaria para obtener la base sobre la cual debe pagarse el impuesto, como acontece en el Tributo que nos ocupa y, por lo tanto, que la autoridad legislativa federal viole la soberanía de los estados al crearlo y regularlo.

El objeto del impuesto al activo de las empresas lo constituyen precisamente los activos de las sociedades mercantiles, de las personas físicas dedicadas a actividades empresariales o que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en actividad empresarial de otro contribuyente del impuesto y de las asociaciones o sociedades civiles que realicen actividades mercantiles, es decir, en el impuesto que nos ocupa se toman en consideración los bienes inmuebles, pero sólo en cuanto su valor representa un activo para los sujetos del mismo, pero de ninguna manera se grava a la propiedad en sí sobre dichos bienes inmuebles, aspecto que es al que hace referencia el precepto constitucional invocado por la quejosa, de donde se concluye que no existe violación alguna por parte de la autoridad federal a la soberanía de las Entidades Federativas, toda vez que aquella expidió los ordenamientos combatidos de conformidad con las facultades que expresamente le concede la Constitución en su artículo 73, fracción VII, el cual dispone que el Congreso de la Unión puede imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

En otras palabras, el objeto del impuesto al activo de las empresas lo constituyen los propios activos, mas no la propiedad inmobiliaria en sí, es decir, se grava el total del activo que tienen los sujetos a que se refiere el artículo 1o. de la ley reclamada y se incluye en dicho activo a los bienes inmuebles, en tal virtud, la base del impuesto que se estudia no se encuentra determinada por el valor de los inmuebles del sujeto pasivo, sino por el total de activos que se tengan menos las deducciones autorizadas, de manera que la propiedad de inmuebles es sólo un elemento para calcular la base gravable, pero no es la base misma.

Además, en el impuesto al activo de las empresas no se grava la mera detentación, posesión o propiedad de un bien inmueble, que es a lo que se refiere la fracción IV del artículo 115 constitucional, sino el provecho que representa para su propietario en cuanto se ocupa para realización de actividades empresariales, es decir, en cuanto representa un activo para el sujeto del tributo.

En mérito de lo antes expuesto, es de estimarse que la ley impugnada fue expedida de acuerdo a las facultades que le confiere el artículo 73, fracción VII de la Constitución Federal al Congreso de la Unión y no viola de ninguna manera la soberanía de los Estados, pues el objeto del Tributo de referencia lo constituyen los activos y no la propiedad inmobiliaria en sí misma considerada....."⁵⁰

Al respecto, cabe destacar el voto particular que formula el ilustre Ministro Mariano Azuela Güitrón, en contra de la resolución mayoritaria anterior en el que aparecen como actos reclamados diversos preceptos de la ley al Impuesto del Activo de las Empresas, por lo que solamente transcribiré la parte que nos interesa, en la cual manifiesta la Inconstitucionalidad del Impuesto Federal antes mencionado para gravar la materia inmobiliaria:

".....Por otro lado, al incluirse dentro de los activos, los inmuebles y gravarse todo ello, se vulnera el artículo 115 de la Constitución, que establece con toda claridad como una prerrogativa municipal "las contribuciones incluyendo, tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como los que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles". Este vicio no existiría si el objeto del tributo hubiera sido el rendimiento mínimo presunto, pues no se estarían gravando los activos y dentro de ellos los inmuebles, que solo se tomarían en cuenta en la determinación de la base del Tributo para establecer el monto de ese rendimiento mínimo presunto. Pero como la ley establece como objeto a los activos, la Inconstitucionalidad señalada sí existe....."⁵¹

De lo anteriormente dicho, quiero manifestar las siguientes reflexiones:

a).- Nuestra Máxima Autoridad Judicial, se encuentra equivocada, al justificar la Constitucionalidad de la Federación para gravar la materia inmobiliaria a través del Impuesto al Activo, ya que existe una clara contradicción en lo manifestado a la misma al referirse en su razonamiento anteriormente visto que, **".....el objeto del Impuesto al Activo de las Empresas lo constituyen los propios activos, mas no la propiedad inmobiliaria, es decir, se grava el total del activo que tiene los sujetos a que se refiere el artículo 1o. de la ley reclamada y se incluye en dicho activo a los bienes inmuebles, en tal virtud, la base del impuesto que se estudia no se encuentra determinada por el valor de los inmuebles del sujeto pasivo, si no por el total de activos que se tengan menos las deducciones autorizadas, de manera que la propiedad de inmuebles es solo un elemento para calcular la base gravable, pero no la base misma....."**

50) Amparo en Revisión No.2295/89, Compañía Cervecería del Trópico, S.A. de C.V., pp. 91-92-93

51) Idem., voto particular Ministro Mariano Azuela Güitrón, pp. 21-22

Para robustecer lo dicho, tomaré como punto de apoyo el razonamiento antes transcrito, enfocándolo a CONTRARIO SENSU, desprendiendo las siguientes afirmaciones:

"- Si el objeto del Impuesto Activo de las empresas lo constituye la propiedad inmobiliaria, luego entonces ésta es inconstitucional, existiendo una aceptación tácita con nuestra Máxima Autoridad Judicial, al admitir en el razonamiento multicitado lo siguiente: En otras palabras, el objeto del impuesto al activo de las empresas lo constituyen los propios activos mas no la propiedad inmobiliaria, es decir, se grava el total del activo que tienen los sujetos a que se refiere el artículo 1o. de la Ley reclamada y se incluye dicho activo a los bienes inmuebles".

Siendo evidente su contradicción al admitir la inclusión de la propiedad inmobiliaria en el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo.

b).- El título IV capítulo IV referente al ingreso por enajenación de bienes contenida en la ley del Impuesto Sobre la Renta es inconstitucional ya que el artículo 115 de Nuestra Carta Magna en su fracción IV inciso a) manifiesta las contribuciones a la propiedad inmobiliaria en lo referente a su traslación, lo cual, por la redacción del mismo abarca la traslación y consecuentemente la enajenación.

c).- El artículo 73 fracción VII Constitucional en el cual se plasman las facultades concurrentes ilimitadas del Congreso de la Unión en materia tributaria han sido la justificación y la salida de nuestra Máxima Autoridad Judicial para este tipo de resoluciones, cuando existe la limitación para establecer contribuciones en materia inmobiliaria a favor de los municipios, en base al artículo 115 Constitucional; y como se ha visto en los temas de Fuentes del Derecho y del Subsistema Impositivo Mexicano abordado en el presente trabajo de investigación, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la Ley Suprema de la Nación y la fuente del derecho principal de Nuestro Sistema Tributario los preceptos que la integran tienen igualdad de jerarquía y ninguna de ellos prevalece sobre la otra, no pudiendo por tanto, contener contradicciones en sí misma, por lo que en este caso y para efectos del presente estudio, el artículo 73 fracción VII Constitucional debe ser la regla general y el artículo 115 del mismo ordenamiento la excepción de la misma.

Es importante comentar que la iniciativa del Decreto por el que se expiden nuevas Leyes Fiscales y se modifican otras presentadas ante los C.C. Secretarios de la Cámara de Diputados, para el año de 1996 en materia inmobiliaria manifiesta lo siguiente:

".....IV) **Eliminación del Impuesto Federal sobre la adquisición de inmuebles.** Otra fuente de gravámen que se propone liberar sin restricción alguna y de forma definitiva a las Entidades Federativas, es el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, abogando la Ley Federal correspondiente. Hasta ahora este Impuesto Federal ha estado en suspenso en virtud de que las Entidades lo han establecido sujetándose a la restricción de no variar los elementos previstos en la Ley Federal.

Se considera necesario transferir este gravámen a cada Entidad Federativa para que se les permita realizar sus propias políticas de largo plazo en materia de vivienda, atendiendo a las características geográficas, climatológicas e incluso a costumbres de cada región de nuestro país".⁵²

(Lo anterior fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995).

De lo anterior es de razonarse que la Federación no está cediendo ningún derecho a las Entidades Federativas en lo referente al Impuesto Inmobiliario antes mencionado, ya que las Entidades Federativas siempre lo han tenido en su soberanía conforme al artículo 115 Constitucional para establecer las contribuciones en materia inmobiliaria a través de sus legislaturas en favor de los municipios.

A).- REACTIVACION ECONOMICA MUNICIPAL

La desproporción en los Ingresos de la Federación respecto a los de las Entidades y específicamente la de los Municipios, ha sido un problema crucial en nuestro país, si se examina la estructura de los ingresos tributarios a distintos niveles de gobierno a lo largo de este siglo, resulta que ha habido un deterioro paulatino de la capacidad tributaria de los estados y municipios en favor de una dominación cada vez mayor de la Federación.

El cuadro de la siguiente página muestra ciertos años seleccionados con la distribución porcentual de ingresos federales, estatales y municipales. Lo que más sobresale es que los municipios sufren un deterioro formidable por no decir exagerado en su fuente de recursos pasando de 13 por ciento hasta menos de 3 por ciento.

Los estados, por otra parte, nunca recuperan, aun con el sistema de Coordinación Fiscal hoy existente, las proporciones de los ingresos totales que llegaron a gozar durante el porfiriato o antes de 1940.

52) *Iniciativa de DECRETO POR EL QUE SE EXPIDEN NUEVAS LEYES FISCALES Y SE MODIFICAN OTRAS.* pp. 8 y 9

Por su parte, los Municipios se encuentran en una situación más crítica ya que nunca han vuelto a gozar de las proporciones económicas que gozaron durante el porfiriato y que actualmente es una cuarta parte.

EVOLUCION DE LOS INGRESOS EN LOS DIVERSOS NIVELES DE GOBIERNO (1900-1991)

AÑO	FEDERACION	ESTADO	MUNICIPIOS
	%	%	%
1900	53.0	24.1	12.9
1903	14.5	14.5	12.9
1906	71.1	21.2	7.7
1910	58.3	26.8	8.4
1911	58.8	24.8	8.4
1912	64.0	27.1	8.9
1913	62.0	29.7	8.7
1914	68.8	25.4	7.7
1915	67.4	25.1	7.4
1916	68.8	25.1	8.3
1917	72.0	22.0	6.0
1918	66.2	24.8	6.2
1919	71.8	22.9	5.5
1920	71.4	23.3	5.3
1921	71.0	24.0	5.0
1922	71.1	23.8	5.0
1923	75.0	19.5	4.6
1924	76.8	18.7	4.7
1925	75.6	19.0	4.4
1926	76.6	17.0	3.4
1927	76.7	17.0	3.6
1928	75.7	17.0	3.6
1929	83.0	14.2	2.6
1930	78.3	12.3	2.6
1931	79.8	12.3	2.6
1932	81.3	12.0	2.7
1933	72.8	12.7	2.7
1934	81.4	13.8	2.8
1935	80.8	16.2	2.9
1936	78.7	17.3	3.0
1937	78.5	17.2	3.3
1938	81.8	15.0	3.2
1939	78.7	20.1	3.2
1940	78.6	18.8	2.8
1941	77.0	19.4	3.0
1942	76.2	20.8	3.2
1943	73.6	23.3	3.1
1944	77.3	20.6	2.7
1945	84.0	15.3	1.5
1946	87.0	11.3	1.7
1947	87.0	11.3	1.6
1948	86.9	11.3	1.6
1949	86.9	11.3	1.6
1950	86.5	12.0	1.5
1951	86.4	12.0	1.6
1952	85.8	12.3	1.7
1953	84.8	12.8	1.6
1954	84.2	14.6	1.4
1955	83.8	7.3	0.8
1956	80.1	8.6	1.3
1957	80.9	7.8	1.2
1958	81.9	7.7	1.2
1959	80.7	8.1	1.2
1960	80.3	8.3	1.2
1961	80.4	8.4	1.1
1962	80.2	10.5	1.2
1963	80.7	8.3	1.0
1964	84.9	15.0	2.4
1965	83.1	13.5	2.1

FUENTE: De 1900 a 1923: Edelmann, Alexander T., Latin American Government and Politics, Dorsey Press, Georgetown, 1968 p. 303, Citado por Carpizo, Jorge: "La Facultad Tributaria en el Régimen Federal de México" en Revista Trimestre Fiscal, Año 1, No. 1, Abril-Junio, Guadalajara, Jal., México: Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas p. 98.

De 1929 a 1939: Secretaría de la Economía Nacional, Dirección General de Estadística, Anuario Estadístico de los Estados Unidos Mexicanos 1939, México, 1941.

De 1940 a 1967: Secretaría de Industria y Comercio, Dirección General de Estadística, Anuario Estadístico de los Estados Unidos Mexicanos 1958-1959, México, 1960 y Anuario Estadístico de los Estados Unidos Mexicanos 1967-1968, México 1969.

De 1969: Secretaría de Programación y Presupuesto, Coordinación General de los Servicios Nacionales de Estadística, Geografía e Informática, Anuario Estadístico de los Estados Unidos Mexicanos 1979, México 1981.

* A partir de 1965 se incluyen los datos de los organismos descentralizados y empresas de Gobierno Federal.

De 1979 a 1982: Secretaría de Programación y Presupuesto, Coordinación General de los Servicios Nacionales de Estadística, Geografía e Informática, Anuario Estadístico de los Estados Mexicanos 1982, México, 1983.

De 1985 1991: Díaz Cayero, Alberto "DESARROLLO ECONOMICO E INEQUIDAD REGIONAL: HACIA UN NUEVO PACTO FEDERAL EN MEXICO", pag.82 Ed. Miguel Ángel Porrúa, México 1995.

En el cuadro anterior se ve la evolución de los ingresos de los tres diversos niveles de gobierno y es una realidad que el Municipio y los Estados siguen percibiendo menos que la Federación y ello a pesar del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal Federal y las nuevas políticas que durante el sexenio actual se han implementado dentro del marco del Nuevo Federalismo mediante el cuál, en resumen se transfieren a las entidades federativas: el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, el Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos (como impuesto adicional susceptible de instaurarse por los Estados, el nuevo Impuesto al Hospedaje, el Impuesto Sobre Automóviles Nuevos y Derechos sobre Anuncios por la Venta de Bebidas Alcohólicas⁵³. Al respecto es conveniente citar al Maestro José Ramón Morales H., que señala lo siguiente: "A efecto de poder percibir hacia donde va el Nuevo Federalismo, es conveniente determinar el monto de recaudación de los Impuestos Federales que se transfieren a las Entidades Federativas

Como se desprende del cuadro siguiente, los impuestos federales que se pasarán a las entidades federativas no tienen significancia recaudatoria a más de que el ISTUV ya viene siendo administrado por las Entidades Federativas dentro del Marco del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal Federal y si bien a futuro podrá presentarse nuevamente la concurrencia impositiva en este Impuesto, el monto a recaudar no será relevante. Lo mismo acontece en tratándose del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

El impuesto al Hospedaje es aún de menor cuantía por el mismo objeto que grava y lo mismo acontece incluso con los derechos que a partir de 1996 se autoriza a gravar a las Entidades Federativas.

MONTO DE RECAUDACION FEDERAL Y PORCENTAJE QUE REPRESENTAN LOS IMPUESTOS QUE SE TRASLADAN A LAS ENTIDADES EN EL MARCO DEL NUEVO FEDERALISMO

<i>IMPUESTO QUE PASA A LAS ENTIDADES</i>	<i>ISTUV</i>	<i>% EN RELACION AL TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS, EXCLUYENDO DERECHOS</i>	<i>ISAN</i>	<i>% EN RELACION AL TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS, EXCLUYENDO DERECHOS</i>
1992	2'055.61	1.7	1,078.69	0.90
1993	2,017.70	1.5	1,225.20	0.9
1994	2,093.29	1.6	1,248.20	0.9
1995	3,298.4	1.9	1,156.90	0.7
1996	4,099.90	1.7	-	-

FUENTE.- Elaboración con base en las Leyes de ingresos de los años respectivos publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 20 de diciembre de 1991, 18 de diciembre de 1992, 27 de diciembre de 1993, 28 de diciembre de 1994 y 14 de diciembre de 1995.* Indica que no se señaló monto en Ley⁵⁴

53) D. O. F. de 15/XII/95.

54) Morales Hernández, José Ramón, Op. cit. Nota 1, Capítulo III

La única manera de distribuir las tendencias económicas y financieras que sumen al país en una crisis de centralización esta en que el Estado instrumente una política de distribución. Distribución que debe ser en términos de la riqueza económica y del poder político y esto sólo se logrará restaurando el derecho que le corresponde a los municipios para establecer las contribuciones en materia inmobiliaria a través de las legislaturas de las Entidades que compongan, por lo que es importante plantear los siguientes razonamientos:

a) Al derogarse las normas tributarias federales que gravan la materia inmobiliaria específicamente en el rubro del ingreso por enajenación de bienes contemplado en el Impuesto Sobre la Renta, objeto de este estudio por su clara inconstitucionalidad y presentándose una Ley Municipal gravando este rubro se estará activando la economía del municipio al cobrar este impuesto y paralelamente se beneficiará al castigado contribuyente, otorgándosele una AMNISTIA FISCAL, ya que para efectos del pago de este impuesto, como ya se vió en el capítulo III del presente análisis, para obtener la ganancia gravable que se obtuvo en la enajenación de un bien, se tomará como elementos fundamentales la fecha de adquisición (que puede ser de 1, 2, 3, 4 años) y la fecha de enajenación, pagando el contribuyente el 34% de la ganancia obtenida y al existir una ley municipal que grave este rubro se iniciará para efectos de la adquisición a partir del año que entre en vigor.

b) Es importante destacar que el impacto económico municipal al establecerse este tributo inmobiliario, no sería general, sino que se verían beneficiados los municipios realmente importantes (como los del Estado de México, y los municipios de Monterrey, N. L., Veracruz, Ver., Querétaro, Gro. etc.) y no los municipios pequeños y con escasos recursos municipales.

Profundizando al respecto, quiero dar como ejemplo las propiedades y/o inmuebles ubicadas en el centro histórico pertenecientes al Distrito Federal, las cuales por el transcurso del tiempo ha traído como consecuencia el aumento de valor de las mismas y como consecuencia una ganancia gravable a favor del contribuyente, el cual para efectos de recaudación de impuestos en materia inmobiliaria sería competente el Departamento del Distrito Federal, quien sería directamente beneficiado con la propuesta del presente trabajo, ya que le corresponderían y sería aplicable a su favor las contribuciones establecidas en el artículo 115 constitucional, para fortalecer lo anteriormente dicho, quiero transcribir la siguiente tesis dictada por Nuestra Máxima Autoridad Judicial:

DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL. TIENE DERECHO A PERCIBIR LAS CONTRIBUCIONES A QUE SE REFIEREN LOS INCISOS A), B) Y C) DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTICULO 115 CONSTITUCIONAL

Es inexacto que el Departamento del Distrito Federal, por no estar constituido jurídicamente como un Estado y no tener como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, no tenga derecho a percibir las contribuciones y participación federal a que se refiere el artículo 115, fracción IV, incisos a), b) y c) de la Constitución Federal. De la interpretación histórica de los artículos constitucionales, legales y reglamentarios que dieron origen al Distrito Federal, y estructuraron su organización política y administrativa se llega a una conclusión diversa a la apuntada por el organismo quejoso. Al afecto cabe precisar que es verdad que el Distrito Federal no es un Estado miembro de la Federación; sin embargo, es una entidad federativa integrante de ésta, según lo dispone el artículo 43 de la Constitución Federal; es verdad también que el Distrito Federal fue creado en 1824 con modalidades distintas a la de los estados; que sus autoridades legislativas (ahora parcialmente) y las administrativas, son orgánicamente idénticas a las federales; sin embargo, desempeñan material y territorialmente actos diferentes como los órganos de la Federación y como órganos locales. Ahora bien, no obstante la diferente concepción jurídica del Distrito Federal y los estados miembros, históricamente, desde su misma creación el dieciocho de noviembre de mil ochocientos veinticuatro, se le dio el tratamiento de ayuntamiento a los pueblos que quedaron comprendidos dentro de la jurisdicción territorial dentro de esta Entidad Federativa; así puede verse el artículo 7o. del decreto de la fecha antes citada que dispuso: "En las elecciones de los ayuntamientos de los pueblos comprendidos en el Distrito y para su gobierno municipal se observaran las leyes vigentes en todo lo que no pugnen con el "presente". Posteriormente, al sustituirse el régimen federal por el central en la Constitución de 1836 se le denominó al Distrito Federal "Departamento de México", equiparándolo así a los otros departamentos integrantes de la República Mexicana; la Constitución de 1857 dispuesto en su artículo 72: "El Congreso tiene facultad.....VI. Para el arreglo interior del Distrito Federal y territorios, teniendo por base el que los ciudadanos elijan popularmente las autoridades políticas, municipales y judiciales, designándoles renta para cubrir sus atenciones locales. La Ley Orgánica del veintisiete de marzo de mil novecientos tres dividió al Distrito Federal en trece municipalidades, todavía en la Ley de Organización del Distrito y Territorios Federales del trece de abril de mil novecientos diecisiete, el gobierno del Distrito Federal estaba a cargo de un gobernador que dependía directamente del Presidente de la República y orgánicamente se dividió en municipios cuyo gobierno correspondía a un ayuntamiento" el ayuntamiento de la ciudad de México se formaba de veinticinco concejales y el de las demás municipalidades de quince cada uno. Fue hasta la reforma a la fracción VI del artículo 73 constitucional, reforma del veintiocho de agosto de mil novecientos veintiocho cuando se varió el régimen político del Distrito Federal, e le designó a partir de entonces Departamento del Distrito Federal; pero si varió el régimen político no varió el económico que subsiste hasta nuestro días. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO⁵⁵.

Visto lo anterior, se concluye que es una necesidad primordial la reactivación económica del Municipio en México y la descentralización de la Federación de los recursos económicos, siendo necesario para lograr alcanzar la autonomía Municipal, a través del restablecimiento de sus derechos constitucionales, siendo éste el camino hacia un nuevo Federalismo

C).- PERSPECTIVAS MUNICIPALES

La reforma municipal al artículo 115 constitucional, realizada en 1983 por el entonces Presidente de la República Lic. Miguel de la Madrid Hurtado es una reforma política cuyo propósito es ampliar la democracia. En otras palabras, la salida de la crisis y la posibilidad de alcanzar nuevas etapas del desarrollo económico y social, depende de que seamos capaces de ampliar la democracia en México.

El fortalecimiento del municipio no es, por lo tanto una cuestión técnica sino eminentemente necesaria. Por supuesto, la técnica juega un papel muy importante para que el gobierno y la administración municipal puedan asumir las tareas y facultades que realmente les atribuye la Constitución, pero el artículo 115 Constitucional es ante todo una aplicación del establecimiento de contribuciones en favor del municipio.

Ciertamente, la descentralización, redistribución y reconocimiento del Poder hacia el municipio implica un cambio de actitud del gobierno y la comunidad municipal. No se trata simplemente "de recibir" el poder que se distribuye. Se trata mas bien que la redistribución del Poder Tributario hacia el Municipio le permita generar mas poder económico de manera autónoma. El poder redistribuido debe transformarse en capacidad para organizar los recursos humanos, naturales, materiales y financieros de la comunidad a fin de generar riqueza y bienestar. La organización genera mas poder. Se trata, pues, de redistribuir el poder del Estado, es decir, el poder de la contribución municipal para mejorar tal organización y así generar mas autonomía municipal.

Atravesamos momentos difíciles. La crisis actual es de largo plazo. El Municipio, es decir, todos los mexicanos tenemos que triplicar ahora nuestro esfuerzo y nuestro trabajo para recuperar los niveles de crecimiento anteriores para elevar los niveles de vida.

A pesar de que la política económica logre detener la crisis coyuntural, las causas de la crisis estructural persistirán aun, por ello se requiere triplicar el poder económico del municipio. Es prioritario que el gobierno municipal aumente su poder económico para organizar a la comunidad en vista al aprovechamiento integral de los recursos con que cuenta y en esa medida generar la autosuficiencia regional y, por ende, nacional.

Actualmente existe una actitud pasiva y receptiva del gobierno municipal, derivado de la descentralización y paternalismo de la Federación y los Estados. El gobierno municipal se ha acostumbrado a que si no hay dinero proveniente de la Federación o del Estado no se emprenden obras o actividades. Se hace depender casi toda la acción del gobierno de la existencia previa de dinero. El Municipio entra entonces en círculo vicioso, como no tiene dinero no organiza actividades y como no organiza actividades no tiene dinero. Es urgente salir de este círculo vicioso que empantana al Municipio.

No es posible seguir esperando a que llegue dinero del centro para emprender actividad. Hoy esa posibilidad se ha agotado. El Municipio tiene que pasar a la acción o el país profundizará cada vez mas su crisis. Este es el desafío municipal al tener que buscar su independencia económica y al exigir el establecimiento de las contribuciones que le corresponden.

CONCLUSIONES GENERALES

Después del estudio que hemos realizado, podemos concluir lo siguiente:

- 1.- El Municipio constituye una comunidad de personas preferentemente de familias, situadas en un mismo territorio para la satisfacción de las necesidades originadas por las relaciones de vecindad y cuenta con tres elementos que son : Población, Territorio y Gobierno.
- 2.- El Municipio es un nivel de gobierno, es la piedra angular del nuevo Federalismo que surge como reclamo social de nuestra Revolución Mexicana.
- 3.- El Municipio es una forma de organización política y administrativa mediante la cual un núcleo social está en posibilidad de autogobernarse, pero antes que la Ley denomine Municipio a un conglomerado social, es la ley la que le da tal carácter y la que le señala sus requisitos, así como su forma de ser, por tal razón nuestra Constitución establece el Municipio Libre como unidad primera de Gobierno y para hacerlo democrático lo debe dotar de autogobierno.
- 4.- El Municipio, tal como lo concibe el nuevo artículo 115 Constitucional, consiste en una comunidad social que posee territorio, personalidad jurídica y capacidad política y administrativa, que le permiten asumir la conducción de su desarrollo; es decir, no sólo se concibe al Municipio como un eficaz prestador de servicios públicos, sino también como un firme promotor de su propio desarrollo integral, pero con facultades relativas de autonomía política, social y jurídica.
- 5.- La limitación financiera de los municipios es la causa inmediata de la situación socioeconómica y la imposibilidad de realizar buena parte de los objetivos de la organización federalista.

6.- La situación financiera de los Municipios en términos políticos contribuye al original deterioro relativo en relación a los Poderes de la Organización Municipal. La tendencia a la centralización de los recursos en el nivel Federal significa necesariamente la pérdida por parte de las fuerzas sociales locales, de la posibilidad de incidir en las decisiones que las afectan en el uso de los recursos públicos. Los Municipios dejan de ser por ello una instancia real de decisión de las políticas que determinan los cambios o transformaciones importantes. En suma, el Municipio no cumple el papel que, dentro del juego de fuerzas políticas a nivel regional, podría jugar en la dinámica entre el centro y las regiones, especialmente en la emergencia de los intereses de los grupos sociales regionales y locales.

7.- El texto actual del artículo 115 Constitucional establece un conjunto de estipulaciones que reconocen al Municipio como la base de la división territorial de las Entidades Federativas. Sin embargo, el constituyente del sistema se olvidó de señalar en su contenido, la posibilidad legal de los Ayuntamientos de declarar ocupada la propiedad privada por razones de utilidad pública, pues, desde mi punto de vista, es importante que sea plasmada en nuestra Ley Fundamental, la Facultad de los Municipios de intervenir en el dictado de medidas expropiatorias, cuya aplicación se destine a iniciar su auténtico desarrollo municipal.

8. También estimo conveniente que sea suprimido del texto constitucional la terminología de desaparición de Ayuntamientos, pues dicho concepto implica la agulación de la Institución Municipal, la cual no puede desaparecer, porque el Municipio es la base de la organización política nacional, lo que si puede suceder, es que el Ayuntamiento sea suspendido cuando se perjudiquen los intereses públicos fundamentales del Estado.

9.- El Municipio, al recaudar sus propio ingresos deberá satisfacer las necesidades de su comunidad, a través de un estricto control de los contribuyentes municipales y del oportuno cobro de sus obligaciones fiscales, con la finalidad de corregir aquellos casos de evasión o elusión fiscal. Además, deberá evitar en forma pacífica y respetuosa, que no le sean escatimados los medios indispensables para cumplir con la función a su cargo.

10.- Las autoridades municipales no recibirán un culto público personal, ni formarán una clase social apartada y privilegiada, porque serán tan solo sobrios servidores públicos, dedicados a cumplir con su misión, bien remunerados para que tengan lo suficiente para una existencia plena, y con este motivo siempre dispuestos a cumplir con su deber.

11.- Los Municipios de común acuerdo y de forma autónoma, podrán resolver entre sí, sus mútuos problemas, tomando en consideración las propuestas que las autoridades federales y estatales brinden al respecto, pero sin someterse en ningún caso a imposiciones que vulneren o lesionen sus facultades y competencias constitucionales.

12.- Se debe dar amplia información y publicidad de los reglamentos, circulares, disposiciones administrativas y bandos de policía y buen gobierno que expidan los Ayuntamientos, pues se ha comprobado que los habitantes de los Municipios desconocen por completo los ordenamientos legales que rigen la vida municipal.

13.- La potestad tributaria reside en nuestro poder legislativo específicamente en nuestra cámara de diputados, como se contempla en nuestro artículo 74 de nuestra Carta Magna órgano encargado de iniciar una norma tributaria.

14 - los ciudadanos mexicanos que integran nuestra cámara de diputados y que han sido elegidos por el voto popular para cuidar los intereses del mismo, son los verdaderos responsables de discutir y aprobar las contribuciones que deban decretarse, siendo los verdaderos responsables de los alcances de las mismas, por lo que debe adicionarse en el artículo 55 de Nuestra Carta Magna una preparación mínima académica a los ciudadanos que integran la cámara de diputados trayendo como consecuencia la capacidad intelectual para poder reflexionar los asuntos que le correspondan, no es posible que nuestro órgano legislativo lo integren personas analfabetas e ineptas para desempeñar un cargo tan importante, en el cual los actos de las mismas nos afectan a todos.

15.- Todos y cada uno de los ingresos tributarios mencionados en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, se encuentran reservados a la Federación.

16.- No obstante, con apoyo en lo que dispone la fracción VII del artículo 73 de la Carta Magna, el Congreso de la Unión está facultado para decretar en materia federal todas las contribuciones que estime necesarias para cubrir el Presupuesto Nacional, en adición a las que deriven de la fracción XXIX del propio precepto legal. Sobre este particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el siguiente criterio: "Es inexacto que la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional limite a la VII del mismo precepto, que faculta al Congreso a imponer contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto. No puede considerarse como lo es la enunciada en la referida fracción XXIX del artículo 73, como una limitación al Congreso de la Unión para establecer los impuestos aún federales que sean

indispensables para cubrir el gasto público...⁵⁶. De lo anterior surge el siguiente razonamiento, aparentemente no existe un Ingreso Tributario generado en la República, que no sea susceptible de quedar afecto a una contribución de carácter federal, siendo la excepción la materia inmobiliaria, la cuál atribuye al Municipio, la Facultad de establecer contribuciones en éste rubro a partir de la reformas al Artículo 115 Constitucional realizadas en 1983 e iniciadas por el entonces Presidente de la República Miguel de la Madrid Hurtado.

17.- Las Entidades Federativas están legalmente impedidas para gravar las Fuentes enumeradas en los artículos 73, fracción XXIX, 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118, fracción I, de la Constitución Política que nos rige. No obstante, en aplicación de la regla de las "facultades implícitas" contenida en el artículo 124 del ordenamiento supremo, tienen Potestad para imponer tributos sobre las materias no reservadas de manera expresa a la Federación. Esto ha ocasionado que las Entidades concurren con el Fisco Federal en la imposición de las mismas fuentes, originando indeseables situaciones de doble tributación pues la Federación funda en estos casos su Potestad Tributaria en la fracción VII del artículo 73, en tanto que los Fiscos locales se basan en el invocado artículo 124.

18.- La situación anterior ha dado origen al Sistema de Coordinación Fiscal que autoriza a las Entidades Federativas y Municipios a participar en una cierta proporción en los rendimientos de algunas contribuciones federales, a condición de que se abstengan de mantener en vigor gravámenes locales sobre los mismos hechos imponibles.

19.- La Competencia Tributaria de las Entidades Federativas entre sí, se rige por el "principio de residencia" previsto en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que impide a una Entidad gravar los ingresos, rendimientos o utilidades de las personas físicas o morales, que no tengan establecido su domicilio en su respectivo territorio, aún cuando dentro del mismo se haya producido el hecho generador del Tributo de que se trate, o bien cualquier acto vinculado con dicha generación.

20.- La Hacienda Pública Municipal se integra con las contribuciones que discrecionalmente y dentro de su esfera de Competencia Tributaria, asignan a los Municipios las Legislaturas Locales de las Entidades Federativas a las que pertenecen, y por el porcentaje que en los rendimientos de los Impuestos Federales Coordinados les otorgan las mismas Legislaturas.

19.- La Evolución Histórica que ha tenido, el título IV capítulo IV de la Ley del I.S.R. en lo referente al ingreso por enajenación de bienes, partiendo de lo simple a lo complejo por no decir de lo complejo a lo imposible en su comprensión para el común de los mortales, rompiendo con los principios de simplicidad y claridad de Adam Smith.

21.- Es importante hacer notar que a partir de 1962 se empieza a regular en la Ley del I.S.R. lo referente a inmuebles urbanos, insertándose en 1973 los inmuebles rústicos.

22.-La Ley del I.S.R. fué abrogada el 30 de diciembre de 1980 iniciando su vigor el 1o. de enero de 1981. A partir de 1962 se empieza a regular los inmuebles urbanos y a partir de 1973 los inmuebles rústicos. Considero y es de razonarse que el ingreso obtenido hasta el 30 de diciembre de 1980 no debe gravarse debido al principio de irretroactividad de las leyes contenido en nuestro Artículo 14 Constitucional, párrafo primero que a la letra dice "A ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de personas alguna". Visto lo anterior que el ingreso gravable en la Ley del Impuesto sobre la Renta en el caso de ingresos por enajenación de bienes inmuebles será a partir de 1981, año en que entra en vigor la Ley citada, tomando en cuenta que para efectos de la determinación de la ganancia gravable, se tendrá que tomar como fecha de adquisición de un inmueble la de 1981 (independentemente si fue realizada con anterioridad por las razones ya expuestas) hasta el momento de su enajenación, existiendo inconstitucionalidad en la aplicación de la Norma por su retroactividad implícita

23.- Existe falta de regulación en lo referente a la ganancia gravable en la enajenación por motivo de expropiación contemplado en el título IV capítulo IV de la Ley del I.S.R. en lo referente a su indemnización, la cual se debe establecer en la figura económica llamada UDIS.

24.- Es inconstitucional el establecimiento de contribuciones por parte de la Federación de materia inmobiliaria (especialmente el título IV capítulo IV de la Ley del I.S.R. en lo referente al Ingreso por Enajenación de Bienes), en virtud de las Reformas realizadas en 1983 por el entonces Presidente de la República Mexicana, Lic. Miguel de la Madrid Hurtado al artículo 115 Constitucional, en el cual se otorga ese Derecho Tributario a las Municipios a través de la Legislatura de los Estados donde pertenecen.

25.- Es Inconstitucional el Título IV Capítulo IV de la Ley del I.S.R., en lo referente a ingresos sobre Enajenación de Bienes, ya que contempla la propiedad inmobiliaria como objeto del impuesto. Siendo extensiva esta conclusión para los demás ordenamientos federales que contemplan la propiedad inmobiliaria como objeto de su impuesto

26.- Con la derogación del Título IV Capítulo IV de la Ley del I.S.R. se activará la economía Municipal, al establecer los impuestos inmobiliarios, en lo que a este rubro se refiere, es necesario la aparición de una Ley Municipal que grave el ingreso por Enajenación de bienes contemplados en la Ley del I.S.R. fortaleciendo la economía municipal y otorgándosele una amnistía fiscal al contribuyente.

27.- Actualmente la economía del país, se encuentra centralizada en la federación, siendo necesaria la distribución armónica de la misma en los otros niveles de gobierno, específicamente en relación a los estados y Municipios, para lograr su autonomía económica y a su vez un cambio positivo que les permita satisfacer sus propias necesidades y como consecuencia generen más poder económico, siendo este un camino hacia el Nuevo Federalismo y que se dará si se respeta por la Federación lo señalado en el Artículo 115 Constitucional, restableciéndole los derechos que realmente le corresponde a la célula política de nuestra nación: el Municipio

A N E X O S

ANEXO I¹

EJEMPLOS DE DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN CASO DE ENAJENACION DE BIENES

A continuación me permito ilustrar diversos casos de actualización de bienes en general, en la inteligencia que los factores de actualización que manejaremos son hipotéticos con el único objeto de simplificar los ejemplos. No debe olvidarse que para la obtención de los factores de actualización deberá atenderse a lo establecido por el artículo 7 de la Ley del ISR que se obtiene dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del último mes correspondiente al que señale la Ley entre el índice que corresponda a otro mes, por el período correspondiente por el cual se pretenda actualizar un valor y el resultado será el factor de actualización que deberá aplicarse al valor a actualizar.

A).- ACTUALIZACION DE BIENES

Ejemplo número 1

Inmueble adquirido el 30 de junio de 1985 en \$500 000. Se enajena el 1o. de enero de 1995.

No se puede determinar el costo de la construcción, por lo que, aplicando la última parte de la fracción I del artículo 99, se procede a calcular los valores de la construcción y del terreno.

Procedimiento:

1o. Se separan los valores del terreno y de la construcción.

20% x \$500,000 = costo terreno	\$ 100,000
80% x \$500,000 = costo construcción	\$ 400,000

2o. Se procede al ajuste de los costos

1) Para la realización de los ejemplos que se presentan en este Anexo I se consultaron las siguientes obras: Barrón Morales, Alejandro. "Estudio Práctico del ISR para Personas Físicas" Editorial: "Ediciones Fiscales ISEF, S. A." México, 1995; López Padilla, Agustín. "Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta 1995, Tomo II- Personas Físicas" Editorial: Dofiscal Editores, México, 1995"

de terreno y construcción, deduciendo previamente esta última.

Porcentaje de deducción anual = $3\% \times 9$ (años transcurridos entre la adquisición y enajenación) = 27%

a) $\$400,000$ (Valor construcción) $\times 27\% =$ $\$108,000$

b) $\$400,000 - \$108,000$ (deducción) = $\$292,000$

3o. Se aplica el factor de actualización a los valores de la construcción y del predio.

Valor construcción $\$292,000$

Valor predio $\$100,000$

= $\$392,000$

Factor de actualización $\times 114.25$

Costo ajustado $\$44\,786,000$
=====

Ejemplo número 2

Cálculo para determinar el costo ajustado de un inmueble (los mismos datos del ejemplo número 18), pero los valores de construcción y del predio están determinados.

a) Valor predio $\$80,000$

b) Valor construcción $\$420,000$

Procedimiento:

1o. Se ajusta el costo de construcción (artículo 99 fracción II)

a) Se calcula la deducción del valor de la construcción

$27\% \times \$420,000 =$ $\$113,400$

b) Se resta la deducción al valor $\$420,000 - \$113,400 =$ $\$306,600$

2o. Se aplica el factor de actualización a los valores de construcción y del terreno.

Valor de construcción $\$306,600$

Valor de terreno $\$80,000$

$\$386,600$

=====

386,600

$\times 114.25$

$\$44\,169,050$

Factor de actualización
Costo ajustado

Puede suceder que la persona física que adquiere una casa- habitación, con posterioridad realice ampliaciones. En estos casos se sigue el mismo procedimiento sólo que cambiará el monto a deducir y el factor de actualización, pues la ampliación se realiza con posterioridad a la fecha de adquisición del inmueble, caso en el cual la determinación del costo ajustado se calcula entre la fecha de ampliación y la de enajenación. En el ejemplo número 3 se observa el procedimiento relativo a esta situación.

Ejemplo número 3

Construcción y predio adquiridos el 1o. de enero de 1983 en \$600,000 Se efectúa ampliación el 15 de julio de 1989 por \$300,000. Se enajena el 2 de enero de 1995.

Procedimiento:

1o. Se separan los valores de construcción original y del predio.	
a) 20% x \$600,000 = valor terreno	\$120,000
b) 80% x \$600,000 = valor construcción	\$480,000
2o. Se ajusta el costo de la construcción original.	
a) 3% (depreciación anual)	
x 11 (años transcurridos) = 33%	
b) 33% x \$480,000 =	\$158,400
c) \$480,000 - 158,400 =	\$321,600
3o. Se aplica el factor de actualización a los valores de la construcción original y del terreno.	
a) Valor construcción	\$321,600
b) Valor terreno	\$120,000
c) Factor de actualización	\$441,600
	x \$177.95
	=====
	\$ 78 582,720
4o. Se ajusta el valor de la ampliación, previa deducción de la inversión.	
a) 3% x 5 (años) = 15%	
b) 15% x \$300,000 = deducción =	\$45,000
c) \$300,000 - \$45,000 =	\$255,000
d) \$255,000 x 15.94 (factor) = ajuste ampliación	\$4 064,700
5o. El costo total ajustado del predio, construcción original y de la ampliación, será de \$82 647,420 determinado como sigue:	
Costo ajustado de la ampliación	\$78 582,720
	\$4 064,700
	=====
	\$ 82 647,420

Para determinar la utilidad por la enajenación de bienes inmuebles, deberá restarse al ingreso obtenido el total de las deducciones que se señalan en las cuatro fracciones del artículo 97, pues hasta estos momentos únicamente se ha hecho referencia a la primera deducción que se encuentra precisamente en la fracción I del citado precepto. Por lo tanto, la utilidad por la enajenación de bienes se determinará restando a los ingresos obtenidos el total de las deducciones a que se refiere el artículo 97. A continuación en el ejemplo número 4, puede observarse la utilidad obtenida o ingreso gravable, por la enajenación de un inmueble.

Ejemplo número 4

Determinación de ganancia por la enajenación de un inmueble.

Procedimiento:

1o. Se enajena un inmueble en 1995 en	\$6 900,000
2o. Deducciones:	
a) El costo ya actualizado del terreno	\$1 150,000
b) El costo ya actualizado de la construcción	\$3 326,000
c) Gastos notariales pagados por el enajenante al adquirir el inmueble ya actualizados	\$43,000
d) Comisiones pagadas por el enajenante al vender el inmueble ya actualizadas	\$50,000
Total deducciones	===== \$4 569,000
3o. Ingreso	\$6 900,000
Menos deducciones	\$4 569,000
Ganancia o ingreso gravable	===== \$2 331,000

Finalmente en el último párrafo del artículo 97 que venimos comentando, se prevé como deducción la pérdida sufrida en la enajenación de inmuebles, acciones, certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito y partes sociales, la cual podrá disminuirse en el año de calendario de que se trate o en los tres siguientes, conforme a lo dispuesto en el artículo 97-A de la Ley, siempre que tratándose de acciones, de certificados de aportación patrimonial referidos y de partes sociales, se cumpla con los requisitos que fije el Reglamento de la Ley, mismo que en el artículo 117 regula las bases de deducción de la pérdida.

Si se desea profundizar respecto a la mecánica de este impuesto, respecto a los pagos provisionales, declaración y cálculo del impuesto anual, pérdida en enajenación de bienes, consultar el ANEXO I del presente trabajo de investigación.

B).- PAGOS PROVISIONALES

a).- Bienes Inmuebles

El artículo 103 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene las reglas que determinan el cálculo del pago provisional.

Los dos primeros párrafos del citado artículo 103 establecen la forma de calcularse el pago provisional, tratándose de la enajenación de inmuebles, el cual paso a transcribir:

"ARTICULO 103.- Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine conforme al siguiente párrafo a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional.

La tarifa aplicable para el cálculo de los pagos provisionales que se deban efectuar en los términos de este artículo, se determinará tomando como base la tarifa del artículo 80, sumando

las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del año en que se efectúe la enajenación y que correspondan al mismo renglón identificado por el porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Tratándose de los meses del mismo año, posteriores a aquél en que se efectúe la enajenación, la tarifa mensual que se considerará para efectos de este párrafo, será igual a la del mes en que se efectúe la enajenación. La SHCP mensualmente realizará las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable en dicho mes, la cual publicará en el Diario Oficial de la Federación."

Como se podrá apreciar de la transcripción anterior, para efectos de determinar el cálculo del pago provisional, éste se basará en la tarifa del artículo 80, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija por cada uno de los meses del año en que se efectúe la enajenación y que correspondan al mismo renglón identificado por el porcentaje para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Establece la Ley que tratándose de los meses del mismo año posteriores a aquél en que se efectúe la enajenación

(en donde no habrá ajustes), la tarifa mensual que se considerará para los efectos de la suma correspondiente, será igual a la del mes en que se efectúe la enajenación. Así mismo, para efectos de facilitar las operaciones del cálculo del impuesto correspondiente, se establece que la SHCP publicará en el Diario Oficial de la Federación la tarifa aplicable en el mes en que se haga la enajenación.

No obstante lo anterior, para efectos prácticos y didácticos en este capítulo, manejaré exclusivamente la tarifa del artículo 80 (141 actualizado) tal y como apareció publicada en el Diario Oficial de 2 de diciembre de 1994.

Antes de explicar la mecánica para el cálculo del pago provisional tratándose de enajenación de bienes inmuebles, es importante señalar que el monto del gravamen estará en función del número de años transcurridos entre las fechas de adquisición y de enajenación. De tal forma que si un contribuyente enajena un inmueble que lo tuvo en su patrimonio por un período de dos años, el gravamen será más alto que aquella persona que lo tuvo en su patrimonio por espacio de ocho años, aunque la ganancia hubiere sido exactamente la misma, pues lo que busca este precepto es precisamente que pague mayor impuesto aquel contribuyente que tuvo en su patrimonio un inmueble por menor tiempo que aquél que lo tuvo por un mayor periodo. Ya veremos más adelante cuando analicemos el cálculo del impuesto anual, que se sigue un procedimiento similar al que ahora comentamos.

Para determinar dicho pago provisional, deberá conocerse previamente la ganancia por la enajenación. La ganancia será la cantidad que resulte de restar a los ingresos obtenidos las deducciones autorizadas en el presente capítulo, y siempre y cuando éstas sean inferiores a los ingresos, pues de lo contrario habrá pérdida.

Esta ganancia o ingreso gravable, a que se refiere el primer párrafo del artículo 103 de la Ley, es la determinada en el ejemplo 6.

En el ejemplo número 5 se puede observar cómo se calcula el pago provisional en los términos del citado precepto:

Ejemplo número 5

Ganancia: N\$80,000
Años transcurridos entre la
adquisición y enajenación:4

1o. Se divide la ganancia entre
el número de años transcu-
rridos.
N\$80,000 / 4

N\$20,000

2o. A N\$20,000 se le aplica la tarifa

del artículo 141, re-
sultando un impuesto de N\$1,248

3o. El impuesto obtenido se multiplica
por el mismo número
de años en que se dividió la
ganancia, siendo el resul-
tado el pago provisional.

N\$1,248 x 4

N\$ 4,992

Si el número de años transcurrido
hubiera sido de 10,
el impuesto a pagar provisionalmente
sería de N\$6,957 de

acuerdo con la siguiente operación:

Artículo 141 = 695 x 10 =

N\$ 6 950

=====

Una vez calculado el pago provisional y siempre que se trate de operaciones
consignadas en escrituras públicas, el pago deberá enterarse a más tardar dentro
de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta.

Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición
legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad
y lo enterarán en las oficinas autorizadas. Sin embargo, estos fedatarios quedan
relevados de dicha obligación, según se desprende del primero párrafo del artículo
125 del Reglamento, en el siguiente caso:

"ARTICULO 125. Para los efectos del tercer párrafo del artículo 103 de la
Ley, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal
tengan funciones notariales, quedan relevados de la obligación de efectuar el
cálculo y enterar del impuesto a que se refier dicho artículo, cuando la enajenación
de inmuebles se realice por personas físicas dedicadas a actividades
empresariales, estas declaren que el inmueble forma parte del activo de la empresa
y exhiban copia sellada de la declaración correspondiente al último año de calen-
dario para el pago del impuesto; tratándose del primer año de calendario deberá
presentarse copia del aviso de alta o en su defecto de la solicitud de inscripción en
el registro federal de contribuyentes".

En el caso de que la operación no se efectúe a través de escritura pública,
el pago provisional se hará dentro de los 15 días siguientes a la fecha de
enajenación.

En todos los casos, hay obligación de presentar la declaración aunque no
exista pago provisional a enterar.

b).- Bienes muebles y acciones

Tratándose de enajenación de bienes muebles, el pago provisional será el 20% del monto total de la operación, que será retenido por el adquirente. El adquirente podrá efectuar una retención menor cuando cumpla con los requisitos que señale el Reglamento. El retenedor dará el anajenante constancia de la retención y éste acompañará una copia de la misma al presentar su declaración anual.

No se efectuará la retención cuando se trata de bienes muebles diversos de títulos valor o de partes sociales, cuando el monto de la operación sea menor de cuarenta y cinco millones de pesos.

Por último, de acuerdo con el artículo 126 del Reglamento:

"ARTICULO 126.- Para los efectos del cuarto párrafo del artículo 103 de la Ley, tratándose de enajenación de acciones, el adquirente podrá efectuar una retención menor al 20% del total de la operación, siempre que se dictamine la operación relativa por contador público registrado, y se cumplan los siguientes requisitos:

I. El aviso para presentar dicho dictamen deberá presentarse ante la autoridad administradora que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, a más tardar el día 10 del mes de calendario inmediato posterior a la fecha de la enajenación.

El aviso deberá ser suscrito por el contribuyente, así como por el contador público registrado que vaya a dictaminar.

II. El dictamen deberá presentarse dentro de los 30 días siguientes a aquél en que se presentó o debió presentarse la declaración del impuesto e incluir como mínimo dentro del cuaderno del dictamen los documentos e informes siguientes:

a) Dictamen de contador público registrado en la Secretaría en los términos de la fracción I del artículo 52 del CFF.

b) Determinación del resultado obtenido en la enajenación, señalando por cada sociedad emisora el precio de las acciones, su costo promedio por acción y el resultado parcial obtenido en la operación, así como el nombre y firma del contador público, y el número de su registro que lo autoriza para dictaminar.

c) Análisis del costo promedio por acción, señalando por cada una, los siguientes datos:

1. Tratándose de la determinación del costo comprobado de adquisición actualizado: fecha de adquisición, número de acciones, valor nominal, costo comprobado de adquisición y factor de actualización que corresponda.

En el caso de acciones por las que ya se hubiera calculado el costo promedio por acción: costo promedio por acción determinado conforme al cálculo efectuado en la enajenación inmediata anterior y la fecha en que ésta se efectuó, siempre que dicha operación haya sido a su vez dictaminada cumpliendo con los requisitos a que se refiere este artículo.

2. Tratándose de la determinación de las utilidades o pérdidas de cada uno de los ejercicios transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, actualizadas: utilidad o pérdida fiscal de ejercicios terminados de acuerdo con la Ley, correspondientes a la sociedad emisora de las acciones que se enajenen, así como factor de actualización; utilidad o pérdida fiscal actualizada; total de acciones que integran el capital social de la sociedad emisora; utilidad o pérdida fiscal actualizada por acción; número de acciones enajenadas, utilidades o pérdidas actualizadas por acción y total de utilidad o pérdida actualizada de dichas acciones.

3. Tratándose de la determinación de los dividendos o utilidades distribuidos o percibidos en efectivo o en bienes, actualizados: fecha en que se pagaron o se percibieron; monto de dichas utilidades o dividendos; total de acciones emitidas por la sociedad emisora; utilidad o dividendo por acción; número de acciones enajenadas; utilidad o dividendo por acción antes de la actualización; factor de actualización y utilidades dividendos distribuidos o percibidos actualizados por acción.

d) Determinación de utilidad o pérdida por cada ejercicio transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación de la sociedad emisora, conteniendo los siguientes datos: utilidad o pérdida fiscal por ejercicios terminados calculada de acuerdo con la Ley, especificando cada uno de los conceptos que se resten a la utilidad fiscal o se sumen a la pérdida fiscal; utilidad fiscal disminuida o pérdida fiscal incrementada con los conceptos a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 19-A de la Ley; número de acciones y utilidad o pérdida fiscal que corresponda a cada acción conforme a lo dispuesto en este inciso.

e) Cálculo del impuesto a cargo del contribuyente, que se determinará aplicando a la cantidad que resulte de dividir el total de la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años, la tarifa calculada en los términos del artículo 103, segundo párrafo de la Ley, y multiplicando el resultado obtenido por el número de años antes citado.

El cuaderno del dictamen se deberá acompañar con su carta de presentación.

III. El texto del dictamen relativo a la enajenación de acciones elaborado por contador público registrado, deberá contener:

a) La afirmación de que examinó la determinación del costo promedio por acción de las acciones enajenadas y la declaración del impuesto correspondiente y de si las mismas se llevaron a cabo en los términos de la Ley y este Reglamento.

b) Nombre del enajenante.

c) Nombre del adquirente.

d) Nombre de la sociedad emisora de las acciones.

e) Fecha de la enajenación de las acciones.

f) Mención en forma específica del alcance del trabajo realizado consistente en la verificación de:

1) La antigüedad en la tenencia de las acciones.

2) Las utilidades por acción generadas con base en las declaraciones del ejercicio del ISR de las sociedades emisoras.

3) Las utilidades o dividendos distribuidos que correspondan por acción, mediante la revisión de las actas de asamblea de accionistas respectivas, así como las utilidades o dividendos percibidos por la sociedad.

4) Con base en los anexos antes señalados y a los resultados obtenidos, el contador público emitirá el dictamen señalando la ganancia o pérdida que resulte en la enajenación, el impuesto correspondiente, así como su fecha de pago y que no se encuentra con impedimento profesional para emitirlo.

5) En caso de observar incumplimiento a las disposiciones fiscales, el contador público registrado deberá mencionar claramente en qué consiste y cuantificar su efecto sobre la operación.

IV. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del CFF y a las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia o imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

El contador público que realice el dictamen deberá firmarlo, señalar su nombre y el número de registro que lo autoriza para dictaminar.

En tanto las sociedades emisoras presentan su declaración del ejercicio, la retención podrá calcularse aplicando al total de la ganancia obtenida el procedimiento a que se refiere el inciso e) de la fracción II de este artículo. En la declaración del ejercicio del contribuyente se considerará la ganancia o pérdida determinada en la declaración del ejercicio de la emisora.

El adquirente podrá, así mismo, no efectuar la retención a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 103 de la Ley, o efectuar una menor, cuando se trate de acciones emitidas por las personas morales a que se refiere el artículo 70 de la Ley siempre que la persona moral de que se trate emita constancia en la que se determine la ganancia o pérdida que resulte de la enajenación en los términos de este artículo, sin que sea necesario efectuar dictamen por contador público registrado. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de operaciones superiores al monto establecido en el párrafo quinto del citado artículo 103 de la Ley".

c).- Certificados de participación inmobiliario no amortizables, de vivienda y otros derechos

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la cesión de derechos y certificados de participación inmobiliaria no amortizables, o de certificados de vivienda o de derechos de fideicomitente y fideicomisario que recaigan sobre bienes inmuebles, deberán calcular y enterar el pago provisional en la misma forma que ha quedado explicada, para calcular el pago provisional de los bienes inmuebles a que se refiere el punto de bienes inmuebles de este capítulo.

C).- DECLARACION Y CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL

El artículo 96 señala el procedimiento para calcular el pago anual del ISR, correspondiente a la enajenación de bienes, dicho artículo es del tenor siguiente:

"ARTICULO 96.- Las personas que obtengan ingresos por enajenación de bienes, podrán efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley, con la ganancia así determinada se calculará el impuesto anual como sigue:

I. La ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación sin exceder de 20 años.

II. El resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior será la parte de la ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables del año de calendario de que se trate y se calculará, en los términos de este título el impuesto correspondiente a los ingresos acumulables.

III. La parte de la ganancia no acumulable se multiplicará por la tasa de impuesto que se obtenga conforme al siguiente párrafo. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede.

El contribuyente podrá optar por calcular la tasa a que se refiere el párrafo que antecede, conforme a lo dispuesto en cualquiera de los dos incisos siguientes:

a) Se aplicará la tarifa que resulte conforme al artículo 141 de esta Ley a la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el año en que se realizó la enajenación, disminuidos por las deducciones autorizadas por la propia Ley, excepto las establecidas en las fracciones II, III y IV del artículo 140 de la misma. El resultado así obtenido se dividirá entre la cantidad a la que se le aplicó la tarifa y el cociente será la tasa.

b) La tasa promedio que resulte de sumar las tasas calculadas conforme a lo previsto en el inciso anterior para los últimos cinco ejercicios, incluido aquél en el que se realizó la enajenación, dividida entre cinco.

Quando el pago se reciba en parcialidades, el impuesto que corresponda a la parte de la ganancia no acumulable se podrá pagar en los años de calendario en que efectivamente se reciba el ingreso, siempre que el plazo para obtenerlo sea mayor de dieciocho meses y se garantice el interés fiscal. Para determinar el monto de impuesto a enterar en cada año de calendario, se dividirá el impuesto calculado conforme a la fracción III entre el ingreso total de la enajenación y el cociente se multiplicará por los ingresos efectivamente recibidos en cada año de calendario. La cantidad resultante será el monto del impuesto a enterar por este concepto en la declaración anual.

Quando el contribuyente no hubiera obtenido ingresos acumulables en los cuatro ejercicios previos a aquél en que se realice la enajenación, podrá determinar la tasa promedio a que se refiere el párrafo anterior con el impuesto que hubiese tenido que pagar de haber acumulado en cada ejercicio la parte de la ganancia por la enajenación de bienes a que se refiere la fracción I de este artículo".*

El procedimiento señalado en el inciso a) de la fracción III del artículo 96 para calcular el pago anual del ISR por enajenación de bienes, es parecido al de los ingresos obtenidos por enajenación, por separación o despido, sólo que en este último se acumula únicamente la parte que corresponde al último sueldo mensual ordinario.

De la ganancia obtenida por la enajenación de bienes, se acumulará la cantidad que se obtenga de dividir el total de la citada ganancia entre el número de años transcurridos entre las fechas de adquisición y enajenación del bien. Si el número de los años transcurridos excede de 20, solamente se considerarán como límite máximo los citados 20 años.

Una vez determinada la parte de la ganancia que debe acumularse, ésta se sumará a otros ingresos acumulables que obtenga el contribuyente y se calculará el ISR. Para el cálculo del ISR, existe una variante respecto a aquellos casos en que se quiera determinar el porcentaje aplicable a la indemnización no acumulable. Esta variación consiste en los siguiente:

Una vez que se determina la parte de la ganancia acumulable en lugar de hacer todas las deducciones a que tiene derecho el contribuyente en los términos de las tres fracciones del artículo 140 de la Ley, no podrá hacer ninguna deducción del citado artículo. Aplicará la tarifa del artículo 141 y el resultado que obtenga lo dividirá entre la base gravable a la que se le aplicó la tarifa del artículo 141 y el resultado se multiplicará por 100, para expresar dicho resultado en por ciento; este porcentaje se aplicará a la parte de la ganancia por enajenación de bienes que no se acumuló, y el resultado será el impuesto a pagar, por dicha ganancia no acumulable. Posteriormente el contribuyente volverá a recalcular su impuesto anual por los ingresos gravables acumulables, haciendo las tres deducciones que le concede el artículo 140, si en su caso las tuvo, esto es, gastos médicos, gastos funerarios y donativos en general, con los requisitos que establece en cada caso la Ley. Una vez hechas las deducciones anteriores aplicará nuevamente la tarifa del artículo 141 y obtendrá el impuesto por la ganancia de la enajenación de bienes no acumulable, será el impuesto total anual causado. Este procedimiento varió a partir del 1o. de enero de 1987, con la Reforma que se incluyó en el artículo 96 anteriormente transcrito y que tiene por objeto exclusivamente el que el contribuyente se vea impedido a determinar una base gravable negativa, esto es, sin ganancia alguna por las deducciones a que tenga derecho por los conceptos del artículo 140, pues como anteriormente sucedía, antes de la Reforma, si la base gravable era negativa ocasionada por las deducciones no había impuesto a pagar y por tal motivo la parte de la ganancia no acumulable de la enajenación de bienes, tampoco estaba sujeta a gravámen alguno, sin embargo, consideramos que esta nueva disposición además de complicar el procedimiento, resulta inconstitucional por violar el principio de equidad tributaria, al tratar en forma desigual, situaciones iguales, esto es, mientras que para calcular el impuesto por la indemnización o primas de antigüedad no acumulables, el procedimiento permite la deducción de los conceptos a que se refiere el artículo 140, este otro procedimiento no permite deducción alguna.

De acuerdo con el artículo 123 del Reglamento, cuando se enajenan inmuebles cuyo dominio pertenezca por indiviso a varias personas físicas, cada copropietario determinará la ganancia conforme el presente capítulo; a cada proporción de la ganancia que le corresponda a cada uno de los copropietarios se le aplicará lo dispuesto en el citado artículo 96 de la Ley. En el caso que no pudieran identificarse las deducciones que a cada uno le corresponden, éstas se harán en forma proporcional según el porcentaje que le corresponda en los derechos de copropiedad.

Para una mejor comprensión de los anterior, en los ejemplos números 6 y 7, se puede apreciar con mayor claridad el cálculo del impuesto a que se refiere el inciso a) de la fracción III del artículo 96.

Ejemplo número 6

Datos:

a) Ganancia: N\$ 1,000.00	
b) Número de años transcurridos entre la adquisición y enajenación = 4	
c) Impuesto pagado provisionalmente	N\$ 3,000
d) Otros ingresos gravables acumulables	N\$ 4,000
e) Gastos médicos	N\$ 4,000
f) Donativos	N\$ 200

Procedimiento:

1o. Se deberá obtener la parte acumulable de la ganancia.
 $N\$ 1,000.00 / 4 =$ N\$ 250

2o. La parte acumulable de la ganancia será N\$ 250
 La parte no acumulable de la ganancia será N\$ 750

3o. La parte acumulable de la ganancia se suma a otros ingresos acumulables:
 Ingreso acumulable por enajenación N\$ 250
 Otros ingresos acumulables \$ 4,000

 N\$ 4,250

4o. A la base gravable se le aplica la tarifa del artículo 141 y se obtiene un impuesto de N\$ 321, mismo que debe dividirse entre la base gravable o cantidad a la que se le aplicó la tarifa:
 Impuesto N\$ 321
 ----- = $0.07 \times 100 = 7.0\%$
 Base gravable N\$ 4,250.00

5o. Se multiplica el porcentaje anterior a la parte no acumulable de la ganancia por enajenación de bienes:
 $\text{N\$ } 750.00 \times 7\% = \text{N\$ } 53.00$
 La cantidad de N\$ 53.00, es el impuesto por la ganancia no acumulable

6o. Se deberá obtener el impuesto por los ingresos gravables acumulables, efectuando las deducciones del artículo 140 que no se hicieron en los pasos 3 y 4 anteriores.

Total de ingresos gravables	N\$ 4,250
Menos:	
Gastos médicos N\$ 4,000	
Donativos 200	N\$ 4,200

Base gravable =	N\$ 50
Impuesto de 50.00 (art. 141) = 1.5	

7o. Se suman los impuestos de los ingresos acumulables y no acumulables.

Impuesto por ingresos acumulables	1.50
Impuesto por ingresos no acumulables	53.00

Total impuesto anual	N\$ 54.50
Menos crédito	N\$ 559.92

Saldo a cargo del contribuyente	0
Menos pago provisional	N\$ 3,000.00

Saldo final a favor =	N\$ 3,000.00

Ejemplo número 7

Datos:

a) Ganancia: \$ 10,000.00	
b) Número de años transcurridos entre la adquisición y enajenación = 20	
c) Impuesto pagado provisionalmente:	N\$ 30.00
d) Otros ingresos acumulables	N\$ 3,450.00
e) Donativos	N\$ 200.00
f) Gastos médicos	N\$ 4,500.00

1o. Se deberá obtener la parte acumulable de la ganancia
 $\text{N\$ } 10,000.00 / 20 = \text{N\$ } 500.00$

2o. La parte acumulable de la ganancia será =	N\$500.00
---	-----------

La parte no acumulable de la ganancia será = N\$ 9,500.00

3o. La parte acumulable de la ganancia se suma a otros ingresos acumulables:
Ingresos acumulables por enajenación: N\$ 500.00
Otros ingresos acumulables N\$ 3,450.00

Total de ingresos acumulables: N\$ 3,950.00
Menos: Deduciones (la Ley no permite la deducción de los conceptos a que se refiere el artículo 140): 0

Base gravable para fines de este capítulo: N\$ 3,950.00

4o. Se deberá obtener el impuesto anual sólo para efectos de determinar la tasa aplicable a la ganancia no acumulable; Impuesto artículo 141: N\$ 291.00
5o. Se obtiene la tasa:
Impuesto N\$ 291
----- = 0,07 x 100 = 7%
Base N\$ 3,950

6o. Se obtiene el impuesto por la ganancia no acumulable:
N\$ 9,500 x 7% = N\$ 665

7o. El impuesto total anual será de N\$ 665, ya que por los ingresos gravables acumulables no habrá pago de impuesto, pues al determinarse éste, la base gravable queda sin cantidad alguna gravable, puesto que tanto donativos como gastos médicos arrojan una cifra superior a los ingresos acumulables, como se demuestra a continuación:

Ingresos acumulables: N\$ 3,950.00
Menos:
Donativos: N\$ 200.00
Gastos médicos: N\$ 4,500.00
N\$ 4,700.00
Base gravable: \$0
=====

Si pese a las deducciones de donativos y gastos médicos queda una cantidad gravable, entonces deberá seguirse el procedimiento normal para determinar únicamente el impuesto por los ingresos gravables acumulables, puesto que el impuesto por la ganancia no acumulable de la enajenación ya quedó determinado en cantidad de N\$665, al que en todo caso se le harán los acreditamientos correspondientes.

El otro procedimiento contemplado en el inciso b) de la fracción III, el artículo 96 señala que para efecto de determinar la tasa aplicable a los ingresos gravables no acumulables, ésta podrá determinarse a través de la obtención de la tasa promedio que resulte de sumar las tasas calculadas conforme a lo previsto en el inciso a) para los últimos cinco ejercicios, incluido aquél en que se realizó la enajenación, dividido entre 5.

Así por ejemplo: si el contribuyente en el primer año obtuvo una tasa de 18.36; en el segundo de 14.56; en el tercero de 31.11; en el cuarto de 32.25 y en el quinto (ejercicio en que enajena), una tasa de 29.37, para la obtención de la tasa promedio deberán sumarse todas estas tasas, lo que arroja una cantidad de 125.65 y que dividida entre 5 obtiene finalmente una tasa promedio de 25.13, siendo esta la tasa por la que puede optar el contribuyente en lugar de la correspondiente en el Ejercicio de la enajenación. Evidentemente que para la obtención de la tasa promedio y para efectos de calcular cada una de las tasas por los cinco años, no se incluirán como deducción los conceptos contemplados en las fracciones II, III, IV y V del artículo 140 ya comentadas.

Independientemente de que los artículos 97 y 99 han sido explicados con detenimiento, para que no quede duda alguna respecto de los procedimientos aplicables en la enajenación de bienes muebles (que forman parte del activo fijo del contribuyente), títulos valor y partes sociales a través de los ejemplos 8 a 10, se pueden observar los procedimientos para determinar la ganancia o ingreso gravable acumulable, la base gravable, el pago anual, etc.

Ejemplo número 8

Bases para determinar la ganancia por enajenación de Bienes Muebles.
(Artículo 97 y 99)

Se enajena una máquina que es adquirida el 6 de julio de 1988 en N\$100.00 y es vendida el 8 de agosto de 1994 en N\$2,000.00

Procedimiento:

1o. Se aplica el porcentaje anual de 10% por concepto de deducción entre la fecha de adquisición y la de enajenación (6 años).

a) 6 (años) x 10% =	60%
b) 60% x N\$100.00 =	N\$ 60.00
c) N\$100.00 - N\$60.00 =	N\$ 40.00

2o. A la cantidad de N\$40.00 se le aplica el factor de actualización: N\$40.00 x 25.37 = Costo actualizado =

N\$ 1,015.00

3o. La ganancia obtenida será:

Ingreso por la venta	N\$ 2,000.00
Menos costo actualizado	N\$ 1,015.00

Ganancia	N\$985.00
	=====

Ejemplo número 9

Bases para determinar la ganancia por enajenación de bienes muebles (Artículos 97 y 99)

Se enajena un automóvil el 4 de agosto de 1995 en la cantidad de N\$36,000; adquirido el 18 de febrero de 1991 en N\$11,000.

1o. Se aplica el porcentaje anual de 20% por los años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación (4 años)	
a) 4 (años) x 20% =	80%
b) 11,000 x 80% =	N\$ 8,800
c) N\$11,000 - N\$8,800 =	N\$ 2,200
2o. A la cantidad de N\$2,200 se le aplicará el factor de actualización N\$2,200 x 9.73	
= Costo actualizado =	N\$ 21,406
3o. La ganancia obtenida será:	
Ingreso por la venta	N\$ 36,000
Menos costo actualizado	N\$ 21,406

Ganancias	\$ 14,494
	=====

Ejemplo número 10

Cálculo del impuesto anual por enajenación de bienes muebles.

En el caso del ejemplo número 8, el pago anual se calculará de la siguiente forma:

1o. De los N\$985 de la ganancia, se obtiene la parte que debe acumularse:	
Ganancia: N\$985 / 6	
= Ganancia acumulable	N\$164
A su vez la ganancia no acumulable será de	821
2o. Acumulación:	
Otros ingresos	3,952
Ganancia acumulable	164

Total de ingresos gravables acumulables	N\$ 4,116

3o. Capítulo XII (Declaración Anual)
Ingresos gravables = Base = N\$ 4,116

4o. A la base gravable
de N\$4,116.00 se le aplica la ta-
rifa del artículo 141 y se
obtiene un impuesto = N\$307

5o. Se determina el porcentaje:
Impuesto N\$ 307
----- = $0.07 \times 100 = 7\%$
Base gravable N\$4,116

6o. A la parte no acumulable: N\$821, se
le aplica el por-
centaje de 7.0% = N\$ 57

7o. El impuesto anual total será
determinado como sigue,
al que se le harán los acreditamientos
Impuesto por ingresos acumulables: N\$307
Impuesto por ingresos no acumulables: 57

Impuesto anual total N\$364
=====

D).- COSTO AJUSTADO DE ACCIONES, PARTES SOCIALES Y CERTIFICADOS DE APORTACION PATRIMONIAL

Existe un procedimiento especial contemplado en los artículos 19 y 19-A para ajustar el costo de las acciones.

Este procedimiento tiene cinco elementos que deben de considerarse y que son los siguientes:

- a) Aportación inicial o costo de las acciones.
- b) Utilidades de la Sociedad emisora.
- c) Pérdidas de la Sociedad emisora.
- d) Dividendos distribuidos en efectivo o en bienes por la Sociedad emisora.
- e) Dividendos percibidos por la Sociedad emisora de otras personas morales.

El procedimiento contemplado en los artículos 19 y 19-A pretende que cuando un contribuyente desee enajenar una o varias acciones deberá efectuar un cálculo por todas las acciones que posee incluso de aquellas que no piense enajenar. Este cálculo de todas las acciones que en realidad se traduce en un costo promedio y así lo denomina la Ley, será, valga la redundancia, el "costo promedio" de todas sus acciones al momento en que pretenda realizar una enajenación. En otras palabras, si un contribuyente el 27 de julio de 1989 es poseedor de 1,000 acciones y pretende enajenar 200, deberá efectuar a esa fecha el cálculo para determinar el costo promedio de las 1,000 acciones aunque sólo pretenda enajenar 200. Posteriormente, en una futura venta de la totalidad del saldo de las acciones también de una parte de ellas deberá de partir para hacer su actualización de la fecha en que las actualizó por última vez. Antes de explicar con detalle la mecánica del ajuste del costo ajustado de las acciones, me voy a permitir transcribir íntegramente ambos artículos:

"ARTICULO 19.- Para determinar la ganancia por enajenación de acciones, los contribuyentes disminuirán del ingreso obtenido por acción, el costo promedio por acción de las que enajenen, conforme a lo siguiente:

I.- El costo promedio por acción, incluirá todas las acciones que el contribuyente tenga de la misma persona moral en la fecha de la enajenación, aún cuando no enajene todas ellas. Dicho costo se obtendrá dividiendo el monto original ajustado de las acciones entre el número total de acciones que tenga el contribuyente a la fecha de enajenación.

II.- Se obtendrá el monto original ajustado de las acciones aplicando el procedimiento siguiente:

a).- Se sumará o restará, según sea el caso, al costo comprobado de adquisición actualizado de las acciones que tenga el contribuyente de la misma persona moral, las utilidades o pérdidas actualizadas obtenidas por dichas personas en el período transcurrido desde la fecha de su adquisición hasta la fecha de enajenación, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente. Únicamente se considerarán las utilidades o pérdidas de ejercicios terminados.

b).- Al resultado que se obtenga conforme al inciso a), se sumarán los dividendos o utilidades actualizados, percibidos en el mismo período por la persona moral de otras personas residentes en México, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente, a excepción de los siguientes:

1. Los dividendos o utilidades percibidos entre el 1o. de enero de 1975 y el 31 de diciembre de 1988.

2. Los percibidos en acciones y los que se reinviertan en la suscripción o pago de aumento de capital de la misma persona moral que los distribuyó dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

c).- Al resultado que se obtenga conforme al inciso b) que antecede, se le restarán los dividendos o utilidades actualizados, distribuidos por la persona moral durante el mismo período, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente, a excepción de los siguientes:

1. Los dividendos o utilidades distribuidos entre el 1o. de enero de 1987 y el 31 de diciembre de 1988, que hubiese deducido el contribuyente para determinar su resultado fiscal en el título II de esta Ley.

2. Los que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta, siempre que se haya pagado el impuesto en los términos del artículo 10-A.

3. Los distribuidos en acciones y los que se reinviertan en la suscripción o pago de aumento de capital de la misma persona moral que los distribuyó dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

III.- La actualización del costo comprobado de adquisición de las acciones, de las utilidades y pérdidas así como de los dividendos o utilidades percibidos o distribuidos, en efectivo o en bienes, se efectuará por el período comprendido desde el mes de la adquisición, el último mes del ejercicio en que se obtenga, el mes en que se perciban o se paguen, respectivamente, hasta el mes en que se enajenen.

Cuando los dividendos o utilidades distribuidos actualizados excedan a la cantidad que resulte de sumar al costo comprobado de adquisición actualizado, las utilidades actualizadas y los dividendos o utilidades percibidos actualizados y restando de dicha suma, las pérdidas actualizadas, el excedente formará parte de la ganancia.

Tratándose de acciones emitidas por personas morales residentes en el extranjero, para determinar el costo promedio por acción a que se refiere este artículo, se considerará como monto original ajustado de las acciones, el costo comprobado de adquisición de las mismas, actualizado en los términos de la fracción III de este artículo.

Se considera costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas por las sociedades escindidas, el que se derive del costo promedio por acción que tenían las acciones canjeadas de las escidente por cada accionista a la fecha de dicho acto y como fecha de adquisición la del canje.

El costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas por la sociedad fusionante, o la que surja como consecuencia de la fusión, será el que se derive del costo promedio por acción que hubieran tenido las acciones que se canjearon por cada accionista, y la fecha de adquisición la del canje.

En el caso de fusión o escisión de sociedades, las acciones que adquieran las sociedades fusionantes o las escindidas como parte de los bienes transmitidos, tendrán como costo comprobado de adquisición el costo promedio por acción que tenían en las sociedades fusionadas o escidente, al momento de la fusión o escisión.

Cuando la fecha de adquisición de las acciones sea anterior al 1o. de enero de 1975, únicamente se considerarán las utilidades o pérdidas y los dividendos o utilidades distribuidos o percibidos que correspondan al período transcurrido entre esa fecha y aquélla en que se determine el costo promedio por acción.

En el caso de enajenación de acciones de sociedades de inversión comunes, el monto original de las acciones se determinará sin efectuar el ajuste a que se refiere el inciso a) de la fracción II de este artículo, y únicamente se considerarán los dividendos o utilidades percibidos o pagados al 1o. de enero de 1984.

Las sociedades emisoras deberán proporcionar a los socios que los soliciten, constancia con la información necesaria para determinar los ajustes a que se refiere este artículo. Tratándose de acciones inscritas en el Registro Nacional de Valores Intermediarios, la sociedad emisora de las acciones, independientemente de la obligación de dar constancia, deberá proporcionar esta información a la Comisión Nacional de Valores en la forma y términos que señalen las autoridades fiscales".*

"ARTICULO 19-A.- Los contribuyentes que determinen la ganancia por enajenación de acciones en los términos del artículo anterior, estarán a lo siguiente:

Las acciones propiedad del contribuyente por las que ya se hubiera calculado el costo promedio tendrá como costo comprobado de adquisición de enajenaciones subsecuentes, el costo promedio por acciones determinado conforme al cálculo efectuado en la enajenación inmediata anterior de acciones de la misma persona moral. En este caso se considerará como fecha de adquisición de las acciones, para los efectos de la actualización del costo comprobado, el mes en que hubiere efectuado la enajenación inmediata anterior. Para estos efectos, las utilidades o pérdidas, los dividendos o utilidades percibidos y distribuidos que se considerarán para el cálculo, serán los que se obtengan, se perciban o se paguen en el período transcurrido desde la fecha de la enajenación inmediata anterior hasta la fecha de enajenación de que se trate.

Se considerará que no tienen costo comprobado de adquisición, las acciones obtenidas por el contribuyente por capitalizaciones de utilidades u otras partidas integrantes del capital contable o por reinversiones de dividendos o utilidades efectuadas dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a las acciones adquiridas por el contribuyente antes del 1o. de enero de 1989 y cuya acción que les dió origen hubiera sido enajenada con anterioridad a la fecha mencionada, en cuyo caso se podrá considerar como costo comprobado de adquisición el valor nominal de la acción de que se trate; así como para aquellas a las que ya se hubiese efectuado el costo promedio de enajenaciones anteriores, mismas que estarán a lo dispuesto en el segundo párrafo de este artículo.

Se considerará como utilidad para los efectos del inciso a) de la fracción II del artículo anterior, la utilidad fiscal incrementada con la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa deducida en los términos de la fracción III del artículo 25 de esta Ley, disminuida con el importe del ISR que corresponda a la persona moral en el ejercicio de que se trate, sin incluir el que se pagó en los términos del artículo 10-A, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa y las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de esta Ley, de cada uno de los ejercicios correspondientes al período de que se trate. Por lo que se refiere a la pérdida, se considerará la diferencia que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por esta Ley.

Las sociedades que hubieran determinado su ISR conforme a bases especiales de tributación considerarán la utilidad que sirvió de base para determinar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas".

De acuerdo con la transcripción anterior, se deben de realizar los siguientes pasos:

En primer lugar, la Ley establece un concepto denominado costo comprobado de adquisición; este costo comprobado de adquisición es el costo en que el contribuyente adquirió sus acciones, es decir, es el valor que aportó a la Sociedad emisora de las acciones para poderlas adquirir, ya sea al constituirse la Sociedad o bien en aportaciones posteriores. Estas acciones así adquiridas tienen derecho a ajustarse en los términos del inciso a) de la fracción II del artículo 19 y de la fracción III del mismo numeral en donde se expresa que el costo comprobado de adquisición de cada acción se multiplicará por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes de su adquisición y el mes inmediato anterior al de la enajenación de que se trate. Sin embargo es importante mencionar que solamente tendrán derecho a este ajuste las acciones adquiridas por

aportación directa, pues el tercer párrafo del artículo 19-A establece que no tendrán costo comprobado de adquisición, las adquiridas por el contribuyente por capitalización de utilidades y otras partidas integrantes del capital contable o por reinversiones de dividendos o utilidades efectuadas dentro de los treinta días siguientes a su distribución.

La razón por la cual no se toman en consideración ni se reconoce costo comprobado de adquisición a esta clase de acciones, es porque las mismas no le representan al contribuyente un costo adicional, o sea que las adquirió a través de la Sociedad que las emitió en forma gratuita, pues se trata de reinversión de utilidades o de cualquier cuenta con cargo al capital contable, o bien, en el caso en que habiendo el pago de un dividendo en efectivo éste se reinvierte dentro de los treinta días siguientes.

Cabe aclarar a este respecto que el 1o. de enero de 1990 entró en vigor una reforma que aparece en el cuarto párrafo del artículo 19-A y que tiene por objetivo evitar la aplicación retroactiva de la Ley en perjuicio de los contribuyentes, foda vez que aquellos sujetos que hubieren adquirido acciones con motivo de capitalización antes del 1o. de enero de 1989 y según las disposiciones que estaban en vigor en aquella época, las acciones producto de capitalizaciones o reinversiones de utilidades o de cualquier otra reserva, o sea acciones que no son producto de aportación, la Ley estimaba que tenían como costo el valor nominal de las mismas. Consecuentemente en el cuarto párrafo del artículo 19-A se establece que quienes hubieren adquirido por capitalización acciones antes del 1o. de enero de 1989, podrán considerar como costo el valor nominal de las acciones si las acciones que antes de la capitalización que tenía en su poder el contribuyente las hubiera enajenado con anterioridad a la fecha indicada. Esto significa que si un contribuyente tenía una acción en 1988 y en ese mismo año le entregan otra acción por producto de capitalización identificando ambas acciones como A y B respectivamente, donde la acción A es de aportación y la acción B de capitalización. Posteriormente en ese mismo año de 1988 vende la acción A. En este supuesto cuando enajene la acción B, producto de capitalización, tendrá derecho a ajustar el costo considerando como tal el valor nominal de la acción. Esto se debe precisamente a que estamos explicando de obtener un costo promedio, mediante esta disposición el legislador atinadamente respeta las garantías individuales de la No Retroactividad en perjuicio de los contribuyentes.

Una vez que se tiene el costo comprobado de adquisición de las acciones, se procede a ajustar las utilidades obtenidas por la Sociedad emisora en el período transcurrido entre su adquisición y la fecha de enajenación, en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente.

Para estos efectos la Ley establece en el quinto párrafo del artículo 19-A lo que debe entenderse por utilidad fiscal y a cuyo texto nos remitimos. El ajuste de las utilidades se llevará a cabo en cada uno de los ejercicios transcurridos entre la fecha de adquisición y la fecha de enajenación, multiplicándose las utilidades por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en que éstas se obtuvieron hasta el mes en que se efectúe la enajenación, aclarándose que únicamente se considerarán las utilidades o pérdidas de ejercicios terminados.

Una vez que se tienen actualizadas las utilidades, éstas se les sumarán a la actualización del costo comprobado de adquisición de las acciones.

Posteriormente, se pasará a la actualización de las pérdidas, en este caso también la Ley señala en el penúltimo párrafo del artículo 19-A en comento lo que deberá entenderse por pérdida. Las pérdidas igualmente se actualizarán considerando las pérdidas de cada uno de los ejercicios transcurridos entre la fecha de adquisición y la fecha de enajenación, multiplicándose por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en que éstas se obtuvieron, hasta el mes en que se efectúe la enajenación. También se consideran únicamente las pérdidas de ejercicios terminados.

Una vez determinadas las pérdidas por acción actualizadas, éstas se les restarán al resultado anterior, o sea, al que se obtuvo de sumar el costo comprobado ajustado más las utilidades ajustadas.

Igualmente se sumará al costo comprobado de adquisición, es decir también se sumará al resultado que se obtenga conforme al inciso a) de la fracción II del artículo 19 (que no es otra cosa que sumar las utilidades actualizadas, al costo comprobado de adquisición y restar las pérdidas actualizadas), los dividendos o utilidades percibidos en el mismo periodo por la persona moral de otras personas residentes en México en la parte que corresponda a las acciones de la misma que tenga el contribuyente.

Lo anterior significa que si la sociedad emisora de las acciones recibió dividendos o utilidades de otras sociedades o personas morales, tales dividendos los deberá incluir para el ajuste en la proporción que le correspondan a las acciones propiedad del enajenante. Esto significa que si una sociedad recibe 100 dividendos de otras sociedades y el contribuyente de que se trata posee el 50% de las acciones de esta sociedad, tendrá derecho a actualizar 50, que es la parte proporcional que le corresponde de las acciones de la Sociedad emisora objeto de la enajenación o del ajuste.

No obstante lo anterior señala la Ley que no se considerarán como dividendos o utilidades percibidos por la sociedad emisora de otras personas morales, los que hubiere obtenido del 1o. de enero de 1975 al 31 de diciembre de 1988.

Si bien es cierto que el legislador no establece en la exposición de motivos cuál es la razón por la que estos dividendos no deben considerarse percibidos, estimamos que ésta consiste en que del día 1o. de enero de 1975 al 31 de diciembre de 1988 los dividendos eran objeto del pago del impuesto sobre la renta de la sociedad que generaba las utilidades y a su vez eran acumulables para la sociedad que los recibía y ya formaban parte del costo fiscal.

Estos dividendos percibidos de la persona moral de otras personas morales en la parte que le correspondan al contribuyente, que ajusta las acciones motivo de la enajenación, también se actualizarán señalando la fracción III del artículo 19 en comento, que esta actualización se llevará a cabo desde el mes en que se percibieron hasta el mes en que se enajenen las acciones.

Tampoco serán acumulables los percibidos en acciones y los que se reinviertan a suscripción o pago de aumento de capital de la misma persona moral que los distribuyó dentro de los 30 días siguientes a su distribución, debido fundamentalmente a que son dividendos recibidos en acciones que al accionista no le representan utilidad directa alguna, sino una simple expectativa de que el día de mañana tales acciones puedan reeditar el valor que supuestamente en el momento de su distribución tienen esas acciones, por lo que esta medida es totalmente justa y atinada.

Posteriormente se pasará a restar de la suma anterior o del resultado anterior, los dividendos o utilidades que igualmente se actualizan y que hubiere distribuido la persona moral durante el mismo período en la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente, entendiéndose por tales dividendos o utilidades aquellos que efectivamente se distribuyan en efectivo o en bienes salvo los siguientes:

1) Los dividendos o utilidades distribuidos entre el 1o. de enero de 1987 y el 31 de diciembre de 1988.

La razón por la que estos dividendos o utilidades distribuidas no se restan para efectos de determinar el costo fiscal de las acciones motivo de la enajenación, se debe a que cuando se distribuyeron y pagaron se dedujeron, y tales dividendos fueron objeto del impuesto precisamente en el momento de su pago, por lo que si se aceptase que además se restaran para determinar el costo de las acciones se le estaría dando un doble efecto negativo al accionista, razón por la cual la Ley evita esta inequidad mediante la disposición que comentamos.

2) Los que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta, siempre que se haya efectuado la retención del 34% a que se refiere el artículo 10-A de la Ley.

Esta cuenta de utilidad fiscal neta queda debidamente explicada en el Capítulo VII del Título IV de "personas físicas" en este tomo II, pero con el objeto de facilitar el entendimiento de esta cuenta, en términos concretos diremos que consiste en que la misma se formará o se irán acumulando o sumando las utilidades que obtenga la empresa en cada uno de los ejercicios de operación por sus actividades normales o propias. En cada ejercicio que vaya obteniendo utilidades éstas se adicionarán con la utilidad fiscal neta anterior, misma que también se integrará con los dividendos recibidos de otras personas morales residentes en México y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades distribuidas en efectivo o en bienes provenientes de dicha cuenta. En otras palabras se considera la utilidad fiscal neta del ejercicio la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la participación a los trabajadores en las utilidades de la empresa, el ISR a su cargo y el importe de las partidas no deducibles para efecto de dicho impuesto, salvo las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25, de cada uno de los ejercicios.

3) Los dividendos distribuidos en acciones y los que se reinviertan en la suscripción o pago de aumento de capital de la misma persona moral que lo distribuyó dentro de los 30 días siguientes a su distribución.

Estos dividendos distribuidos que se restan para efectos de obtener el costo promedio por acción, como ya quedó dicho, también se actualizan por el factor correspondiente del mes en que se pagaron al socio o accionista hasta el mes en que se enajenen.

Con el objeto de precisar en forma esquemática la mecánica de la actualización de las acciones para obtener el costo promedio por acción, a continuación me permito resumirla en la siguiente operación aritmética:

1. COSTO ACTUALIZADO DE LAS ACCIONES

MAS

2. UTILIDADES ACTUALIZADAS POR ACCION

MENOS

3. PERDIDAS ACTUALIZADAS POR ACCION

MAS

4. DIVIDENDOS ACTUALIZADOS PERCIBIDOS POR LA PERSONA MORAL

MENOS

5. DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS ACTUALIZADOS POR LA PERSONA EMISORA

6. IGUAL A = MONTO ORIGINAL AJUSTADO

7. (/) MONTO ORIGINAL AJUSTADO

----- = COSTO PROMEDIO POR ACCION

TOTAL ACCIONES

Tanto las utilidades como pérdidas así como los dividendos se consideran únicamente de 1975 a la fecha, o sea, que tratándose de la enajenación de acciones adquiridas antes del año indicado, solamente se actualizará el costo comprobado de adquisición y se tomarán en cuenta las utilidades, pérdidas o dividendos, según sea el caso, de 1975 hasta el momento de la enajenación.

Una vez que se ajustó el costo comprobado de adquisición, al que se le sumaron las utilidades actualizadas y dividendos percibidos y se le restaron las pérdidas y dividendos pagados igualmente ajustados en la forma que ha quedado explicada, el resultado que se obtenga la Ley lo denomina "monto original ajustado" y el costo promedio de acción se obtendrá dividiendo el monto original ajustado entre la totalidad de acciones que tenga el contribuyente al momento de la enajenación, incluyendo aquéllas respecto de las cuales no hizo el ajuste del costo comprobado de adquisición por haberlas adquirido por capitalización, o sea, que si el contribuyente de las 1,000 acciones que posee, 400 de éstas las adquirió por suscripción y pago directo, las restantes 600 por capitalización, y de todas éstas solamente piensa enajenar 200, el costo promedio por acción se obtendrá dividiendo el monto original ajustado en la forma ya explicada entre las 1,000 acciones que posee determinándose así su costo promedio por acción, siendo la ganancia la diferencia entre el monto total de la enajenación disminuído con el costo promedio por acción de las que está enajenando.

En otras palabras, la Ley lo que pretende es que al momento de una enajenación el contribuyente calcule el costo promedio de todas sus acciones disminuyéndose a la venta correspondiente y sólo de los que vende y si el resultado es positivo habrá ganancia acumulable y si el resultado es negativo estaremos en presencia de una pérdida. Posteriormente cuando desee enajenar nuevamente las acciones que quedaron pendientes de ello o que se decida

enajenar posteriormente, en este caso volverá a actualizar el costo comprobado de adquisición el costo promedio de todas las acciones que no se enajenaron en la primera venta, incluso respecto de aquellas adquiridas por capitalización o reinversión de utilidades, pues ya tienen un costo promedio, esto es, para futuras ventas será costo comprobado de adquisición el costo promedio de las acciones que no se vendieron y respecto a la fecha que fueron actualizadas por última vez. Siguiendo con nuestro ejemplo, si las 800 acciones que le quedaron a este contribuyente las decide vender dos años después, el costo promedio de estas 800 acciones deberá actualizarse aplicándole el factor de actualización entre la fecha en que las actualizó por última vez hasta la fecha de su enajenación y a este resultado le sumará o le restará, según sea el caso, las utilidades o pérdidas por cada uno de los ejercicios transcurridos entre la fecha en que las actualizó por última vez correspondiente al de la enajenación inmediata anterior y hasta la fecha de la enajenación, siguiéndose la misma regla respecto de los dividendos distribuidos entre la fecha de su enajenación inmediata anterior y la fecha de su segunda enajenación, y así sucesivamente en las tantas enajenaciones que posteriormente realice, convirtiéndose los ajustes de utilidades, pérdidas y dividendos pagados y percibidos en futuras enajenaciones, y que sumados al costo promedio anterior, debidamente actualizados, en subsecuentes costos promedio a los que posteriormente habrá que hacer la misma operación, tantas veces cuantas veces venda acciones el contribuyente.

Para hacer más gráfico el caso de los artículos 19 y 19-A, a continuación me permito hacer el siguiente ejemplo:

I. Supongamos que un contribuyente tiene 1,000 acciones de una Sociedad cuya totalidad de acciones en circulación son 5,000 y estas 1,000 acciones se integran como sigue:

a) 400 acciones adquiridas por aportación directa cuando se constituyó la Sociedad el 10 de octubre de 1984 a \$1,000 por cada acción = \$400,000.

b) 600 acciones por capitalización de utilidades en diversas fechas.

c) Pretende enajenar sólo 200 acciones el 24 de julio de 1991 en un precio X.

II. La Sociedad obtuvo utilidades en 1986 y 1987 en la forma siguiente:

1986 - \$ 5,400,000

1987 - \$ 2,610,000

III. La Sociedad obtuvo pérdidas en 1988 y 1989 como sigue:

1988 - \$ 1,080,000

1989 - \$ 6,300,000

IV. Finalmente, la Sociedad distribuyó dividendos el 6 de agosto de 1989 en \$990,000

Procedimiento

1o. Se actualizan las acciones de aportación sin incluir las provenientes de capitalizaciones o reinversiones, aplicando el factor de actualización desde el mes de su adquisición hasta el mes de enajenación.

$$\$ 400,000 \times 7.0 \text{ (Factor)} = \$ 2,800,000$$

2o. Se actualizan las utilidades de 1986 y 1987 aplicando el factor desde el último mes del ejercicio en que éstas se obtuvieron hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se efectúe la enajenación.

a) 1986:

$$\begin{aligned} \$5,400,000 \times 6.0 \text{ (factor)} &= \$32,400,000 \\ \$32,400,000 / 5,000 \text{ (acciones)} &= \$6,480 \text{ por acción} \\ \$6,480 \times 1,000 \text{ (acciones)} &= \$6,480,000 \end{aligned}$$

b) 1987:

$$\begin{aligned} \$2,610,000 \times 5.0 \text{ (factor)} &= \$13,050,000 \\ \$13,050,000 / 5,000 \text{ (acciones)} &= \$2,610 \text{ por acción} \\ \$2,610 \times 1,000 \text{ (acciones)} &= \$2,610,000 \end{aligned}$$

3o. Se ajustan las pérdidas de cada uno de los ejercicios de 1988 y 1989 aplicando el factor desde el último mes del ejercicio en que éstas se tuvieron hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se efectúe la enajenación.

a) 1988:

$$\begin{aligned} \$1,080,000 \times 4.0 \text{ (factor)} &= \$4,320,000 \\ \$4,320,000 / 5,000 \text{ (acciones)} &= \$864 \text{ por acción} \\ \$864 \times 1,000 \text{ (acciones)} &= (\$864,000) \end{aligned}$$

b) 1989:

$$\begin{aligned} \$6,300,000 \times 2.0 \text{ (factor)} &= \$12,600,000 \\ \$12,600,000 / 5,000 \text{ (acciones)} &= \$2,520 \text{ por acción} \\ \$2,520 \times 1,000 \text{ (acciones)} &= (\$2,520,000) \end{aligned}$$

4o. Se suman las utilidades ajustadas por las acciones que posee el contribuyente al costo comprobado de adquisición ajustado y se les restan las pérdidas ajustadas.

Costo comprobado ajustado:	\$	2,800,000
+ Utilidades ajustadas 1986:		6,480,000
+ Utilidades ajustadas 1987:		2,610,000
-		-----
		11,890,000
Menos:		
Pérdidas ajustadas 1988:		(864,000)
Pérdidas ajustadas 1989:		(2,520,000)

		\$ 8,506,000

5o. Se actualizan los dividendos distribuidos en el mismo período aplicando el factor desde el mes en que se pagaron los dividendos y el mes inmediato anterior en que se efectúe la enajenación.

\$990,000 x 3.0 (factor) = \$2,970,000
\$2,970,000 / 5,000 (acciones) = \$594 por acción
\$594 x 1,000 (acciones) = \$594,000
=====

6o. Se restan los dividendos actualizados:

Ajuste comprobado de acciones:	
Utilidades y/o pérdidas:	\$ 8,506,000
Menos: Dividendos ajustados:	594,000)

Monto Original Ajustado:	\$ 7,912,000
	=====

7o. Se determina el costo promedio por acción:

\$ 7,912,000
----- = \$7,912 (Costo promedio por acción).
\$ 1,000

8o. Si el contribuyente enajena la acción a un precio superior que el costo promedio, tendrá utilidad o ganancia. Si es a un precio inferior tendrá una pérdida.

9o. Si el contribuyente quiere vender posteriormente una parte o todas las acciones restantes (600), efectuará el mismo procedimiento, pero en esta ocasión su costo comprobado de adquisición de las acciones será el de \$7,912, tomando como fecha de adquisición la de la última enajenación (julio de 1991) tanto para la actualización del costo, utilidades, pérdidas y dividendos. En este caso las acciones de reinversión o de capitalización se ajustan o actualizan. En este nuevo procedimiento de ajuste se volverá a determinar un nuevo costo promedio por acción.

Aunque la Ley no lo dice, estimamos que si el contribuyente entre la fecha de la última enajenación y la siguiente enajenación vuelve a adquirir nuevas acciones por aportación, éstas se deberán ajustar desde su fecha de adquisición hasta la de enajenación aunque sólo una parte se enajene, o sea, que se ajustarán las 600 acciones no vendidas y ajustadas en promedio en Julio de 1991 y además se actualizarán las nuevas adquiridas entre la última enajenación (Julio de 1991) y la siguiente venta o si las nuevas acciones adquiridas son por reinversión o capitalización, éstas no se ajustarán pero sí deberá obtenerse su nuevo costo promedio tal y como fue explicado en el ejemplo anterior.

Quando el dividendo ajustado exceda de la cantidad que resulte de sumar al costo comprobado de adquisición actualizado las utilidades actualizadas y restándole a dicha suma las pérdidas actualizadas, el excedente formará parte de la ganancia, según lo establece el segundo párrafo de la fracción III del artículo 19. Esto significa en nuestro ejemplo anterior que si el monto de los dividendos ajustados en lugar de \$594,000 hubieren sido \$10,000,000, y como esta última cifra supera al monto original ajustado, que en el ejemplo es de \$8,506,000, el excedente, o sea la cantidad de \$1,494,000 formará parte de la ganancia.

Finalmente, la Ley tampoco señala si debe de reconocerse como acciones de aportación aquellas que sin haberse adquirido directamente de las Sociedades emisoras, se adquirieron mediante contrato de compra-venta con terceras personas. En estos contratos de compra-venta con terceras personas habría que distinguir las que se adquieren y que a su vez el tercero las adquirió por aportación de la Sociedad emisora y aquellas que se adquieren en donde el tercero las adquirió a través de capitalización. En nuestra opinión ambas acciones deben de formar parte de las de aportación, pues el contribuyente erogó un gasto para adquirirlas, no habiéndolas recibido en forma gratuita como las reciben los accionistas a los que se les hace entrega de acciones por capitalización. Aunque la acción que adquieren pueda provenir de una capitalización, el hecho es que ya la están pagando a un tercero y por lo tanto le representa un costo, máxime que el tercer párrafo del artículo 19-A establece lo siguiente:

"ARTICULO 19-A.-se considera que no tienen costo comprobado de adquisición, las acciones adquiridas por el contribuyente por capitalización de utilidades y otras partidas integrantes del capital contable...."

Esto significa a nuestro juicio que le Ley hace referencia a que no tendrán derecho a calcularse el costo comprobado las adquiridas por capitalización de utilidades o de otras partidas. En el ejemplo que venimos manejando las acciones no son adquiridas por capitalización de utilidades sino como consecuencia de una compra-venta celebrada con un accionista que a su vez las adquirió por capitalización.

En conclusión, las acciones que se adquieren de un tercero y que éste a su vez adquirió ya sea por capitalización o reinversión o por aportación directa, en ambos casos para el nuevo adquirente le representa el costo que deberá actualizar cuando enajene las acciones.

Así mismo, las acciones adquiridas por aportación que representen el pago de una prima, deberán tener como costo comprobado de adquisición el importe total pago incluyendo el de la prima.

E).- PERDIDA EN LA ENAJENACION DE BIENES

Como ya habíamos manifestado anteriormente, los contribuyentes que sufran pérdida en la enajenación de bienes, podrán disminuirlas en el año de calendario de que se trate o en los tres siguientes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 97-A de la Ley, siempre que tratándose de acciones, de los certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito y de partes sociales, se cumplan con los requisitos que fija el reglamento de la propia Ley.

En principio la pérdida será el resultado que se obtenga de disminuir a los ingresos por enajenación de bienes las deducciones a que se refiere el artículo 97.

La pérdida que la Ley reconoce es la que se obtiene por la enajenación de inmuebles, acciones, certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito y partes sociales, por lo que no quedan comprendidas las pérdidas en la enajenación de bienes muebles en general, salvo las excepciones señaladas.

El artículo 97-A establece las reglas conforme a las cuales podrán deducirse las pérdidas obtenidas en la enajenación de bienes, el cual para una mejor comprensión pasamos a transcribir:

"ARTICULO 97-A.- Los contribuyentes que sufran pérdidas en la enajenación de inmuebles, acciones, partes sociales y certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, disminuirán dichas pérdidas conforme a lo siguiente:

I. La pérdida se divide entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación del bien de que se trate; cuando el número de años transcurridos exceda de diez, solamente se considerarán diez años. El resultado que se obtenga será la parte de la pérdida que podrá disminuirse de la ganancia que, en su caso, se obtenga por la enajenación de otros bienes en el año de calendario, de los demás ingresos que el contribuyente deba acumular en la declaración anual de ese mismo año o de la ganancia por enajenación de bienes que se obtenga en los siguientes tres años de calendario.

II. La parte de la pérdida no disminuída conforme a la fracción anterior se multiplica por la tasa de impuesto que corresponda al contribuyente en el año de calendario en que sufra la pérdida; cuando en la declaración de dicho año no resulte impuesto, se considerará la tasa correspondiente al año de calendario siguiente en que resulte impuesto, sin exceder de tres. El resultado que se obtenga conforme a esta fracción podrá acreditarse en los años de calendario a que se refiere la fracción anterior, contra la cantidad que resulte de aplicar la tasa del impuesto correspondiente al año de que se trate al total de la ganancia por la enajenación de bienes que se obtenga en el mismo año.

La tasa a que se refiere la fracción II de este artículo se calculará dividiendo el impuesto que hubiera correspondido al contribuyente en la declaración anual de que se trate, entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del artículo 141 de esta Ley para obtener dicho impuesto; el cociente se multiplica por 100 y el producto se expresa en por ciento.

Cuando el contribuyente en un año de calendario no deduzca la parte de la pérdida a que se refiere la fracción I o no efectúe el acreditamiento a que se refiere la fracción II, de este artículo, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo en años posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo hecho".

De acuerdo con la transcripción anterior, la pérdida que se obtenga por enajenación de inmuebles, acciones, partes sociales y certificados de aportación patrimonial, deberá dividirse entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación del bien de que se trate, siendo el límite máximo el de 10 años. Esta forma de operación es similar a la que se sigue para determinar la parte de la ganancia acumulable cuando tratándose de la enajenación de bienes, en lugar de pérdida se obtiene una ganancia.

Una vez dividida la pérdida entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación del bien de que se trate, el resultado obtenido, que podríamos llamarlo válidamente "pérdida acumulable", podrá disminuirse de la ganancia que, en su caso, se obtenga por la enajenación de otros bienes en el año de calendario de que se trate o bien, si el contribuyente no enajena otros bienes en dicho año de calendario, podrá disminuir la parte de la pérdida en cuestión de los demás ingresos que deba acumular en la declaración anual de ese mismo año o en la ganancia por enajenación de bienes que se obtenga en los siguientes tres años de calendario.

En otras palabras, existen tres alternativas a seguir cuando el contribuyente tenga pérdida en la enajenación de los bienes señalados, a saber:

1o. Deducir la parte de la pérdida correspondiente de la ganancia que obtenga por la enajenación de otros bienes en el año de calendario de que se trate.

2o. Deducir la citada parte de la pérdida de los demás ingresos que el contribuyente deba acumular en la declaración anual de ese mismo año, o

3o. Deducir la parte de la pérdida de la ganancia por enajenación de bienes que se obtenga en los siguientes tres años de calendario.

De acuerdo con el último párrafo del artículo 97-A, cuando el contribuyente en un año de calendario no deduzca la parte de la pérdida a que se refiere la fracción I del citado artículo, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo en años posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo hecho.

La parte no acumulable de la pérdida, o como la denomina la Ley "la parte de la pérdida no disminuída" deberá multiplicarse por la tasa de impuesto que corresponda al contribuyente en el año de calendario en que sufra la pérdida y el resultado que se obtenga podrá acreditarse en los siguientes tres años de calendario contra la cantidad que resulte de aplicar la tasa del impuesto correspondiente al año de que se trate al total de la ganancia por enajenación de bienes que se obtenga en el mismo año, ésto es, la parte de la pérdida no disminuída a la cual se le aplicó la tasa del impuesto correspondiente al año en que el contribuyente vuelva a enajenar otro bien, siempre y cuando lo haga dentro de los tres siguientes años, pues de lo contrario perderá el derecho a hacerlo.

Ejemplo número 11

Supongamos que un contribuyente en el año de 1992 tuvo una pérdida en la enajenación de un inmueble por la cantidad de N\$500.00. El tiempo transcurrido entre la adquisición y enajenación fue de 5 años; además obtiene otros ingresos acumulables por N\$4,500.00.

El procedimiento será el siguiente:

1o. Se obtiene la parte de la pérdida que puede disminuirse de la ganancia que obtenga por la enajenación de otros bienes (supuesto que en este caso no se presenta), o de los demás ingresos que el contribuyente debe acumular en su declaración anual del mismo año de 1992 (supuesto que en este caso sí se presenta).

Pérdida = N\$500.00
----- = pérdida disminuíble = N\$100.00
Años transcurridos: 5
Por lo tanto la pérdida no disminuíble será: N\$400.00

2o. Se presenta declaración anual en los siguientes términos:

Otros ingresos gravables acumulables: N\$	4,500.00
Menos: Pérdida disminuíble	(100.00)

N\$	N\$ 4,400.00
Menos: Gastos médicos	N\$ (3,650.00)

Base gravable	N\$ 750.00
	=====

3o. A la base gravable se le aplica la tarifa del art. 141, resultando un impuesto de: N\$22.50.

4o. Se divide el impuesto correspondiente a los ingresos gravables acumulables entre la base gravable, para obtener la tasa del impuesto (art. 97-A fracción II)

Impuesto = 22.50
----- = $0.3 \times 100 = 3.0\%$
Base gravable = 750.00

5o. La tasa de 3.0% se aplica a la parte de la pérdida no disminuíble:
N\$400.00 x 3.0% = N\$12.00

Ejemplo número 12

Supongamos que en el año de 1993 el contribuyente enajena un inmueble que tuvo en propiedad por espacio de 3 años, obteniendo una ganancia de N\$750.00. Además percibió otros ingresos gravables en cantidad de N\$5,000.00.

El procedimiento para acreditar el importe de la pérdida no disminuída a que se refiere el ejemplo 11 se hará de la siguiente forma:

1o. Se obtiene la parte de la ganancia que debe acumularse:
N\$750.00

----- = N\$250.00

3

Por lo tanto la ganancia no acumulable será: N\$ 500.00
=====

2o. Se presenta la declaración anual en los siguientes términos:
Mas ganancia acumulable

N\$ 5,000.00
250.00

Total ingresos gravables acumulables (base) N\$ 5,250.00

3o. A la base gravable se le aplica la tarifa del artículo 141, resultando un impuesto de N\$ 428.00
=====

4o. Se divide el impuesto correspondiente a los ingresos gravables acumulables entre la base gravable para obtener la tasa del impuesto (art. 96 fracción III)

Impuesto = \$ 428.00
----- = $0.8 \times 100 = 8.0\%$
Base gravable = 5,250.00

5o. La tasa del 8.0% se aplica a la parte de la ganancia no acumulable:
N\$500.00 x 8.0% =

N\$40.00
=====

6o. Se hace el acreditamiento de la pérdida de 1992

Resultado de aplicar la tasa de impuesto de 1993 a la ganancia no acumulable:

N\$ 40.00

Menos:

Resultado de aplicar la tasa de impuesto de de 1992 a la pérdida no disminuible:

N\$ (12.00)

Saldo a cargo del contribuyente

N\$ 28.00
=====

La Ley no especifica qué sucede cuando el contribuyente después de hacer el acreditamiento de la parte correspondiente a la pérdida no disminuida contra la ganancia no acumulable, siguiere obteniendo un remanente acreditable.

EXENCIONES

Como lo manifestamos anteriormente, el artículo 77 contempla todas las exenciones del pago del ISR en sus veinti#n fracciones. Por lo que respecta a la enajenación de bienes, las fracciones XV, XVI, y XVII contemplan las exenciones correspondientes a los ingresos de este capítulo, las que pasamos a copiar:

"ARTICULO 77.-

.....XV. Los derivados de la enajenación de casa habitación, siempre que el contribuyente haya habitado el inmueble cuando menos los dos últimos años anteriores a la enajenación.

XVI. Los obtenidos con motivo de la enajenación de acciones u otros títulos valor que se realicen a través de bolsa de valores autorizada o mercados de amplia bursatilidad que determine la SHCP en reglas generales que al efecto expida, y siempre que dichos títulos sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista conforme a dichas reglas generales. En los casos de fusión de sociedades, no será aplicable la exención prevista en esta fracción por las acciones que se enajenen y que se hayan obtenido del canje efectuado de sus acciones de las sociedades fusionadas si las acciones de estas sociedades no eran de las que se consideran colocadas entre el gran público inversionista en los términos de esta fracción.

En el caso de operaciones financieras derivadas de capital a que se refiere el artículo 7o.-D de esta Ley, no se pagará el impuesto cuando los bienes objeto de la operación sean acciones o títulos valor de los mencionados en el párrafo anterior, o las operaciones se encuentren referidas a índices, canastas o rendimientos sobre los mismos, por los ingresos que se deriven de dichas operaciones, siempre que, en ambos casos, las operaciones se realicen a través de bolsa de valores o mercados de amplia bursatilidad que determine la SHCP en las reglas generales que al efecto expida.

XVII. Los provenientes de la enajenación de bienes muebles, excluyendo las partes sociales, los títulos valor y las inversiones del contribuyente, cuando en un año de calendario la diferencia entre el total de la enajenación y el costo comprobado de las adquisiciones, no exceda de tres veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año. Por la utilidad que exceda se pagará el impuesto en los términos de este título".

Hasta el 31 de diciembre de 1990, la enajenación de casas-habitación estaba exenta, pero siempre y cuando se cumpliera con una serie de requisitos que tendían fundamentalmente a la reinversión de la ganancia. Es a partir del 1o. de enero de 1991 cuando buscando una inyección del mercado inmobiliario de casas-habitación se permite la exención, sin condicionarla a reinversión posterior o pago de pasivos. Basta vender una casa-habitación en la que se demuestre haber vivido por lo menos dos años anteriores en la misma para que el ingreso por la enajenación quede exento.

Tal como se encuentra redactada la exención comprendida en la fracción XVII de artículo 77, el procedimiento del costo ajustado que anteriormente se analizó, únicamente procederá de aquellos bienes muebles que formen partes del activo fijo del contribuyente, o de parte sociales, o títulos valor, pues tratándose de otros bienes muebles distintos a los anteriores, para determinar la ganancia o utilidad, al total del ingreso por la enajenación deberá restarse el costo comprobado de adquisición -cosa muy distinta al costo ajustado- y si la diferencia entre el monto total de la enajenación y el costo comprobado de la adquisición no excede de tres veces el salario mínimo general de la zona económica del contribuyente elevado al año, esa utilidad estará exenta del pago de impuestos; si excede deberá pagarse el impuesto calculado por la cantidad que únicamente exceda de tres veces el salario mínimo, debiéndose acumular la ganancia a otros ingresos acumulables, de acuerdo con el artículo 96, y la parte de la ganancia no acumulable, será objeto del pago del impuesto, en función del porcentaje que por el mismo concepto se determine por los ingresos acumulables.

Aunque la LISR no menciona en el presente capítulo los "bienes del activo fijo", consideramos que esta acepción sigue siendo aplicable, ya que hasta el 31 de diciembre de 1980 la fracción XVI del artículo 49 (hoy XVII del artículo 77) se refería a que estaban exentos los ingresos provenientes de enajenación de bienes muebles, excluyendo las partes sociales, los títulos valores y los "bienes que formarán parte del activo fijo". A partir del 1o. de enero de 1981, con motivo de la reestructuración de la LISR, el concepto bienes del "activo fijo" fue sustituido por "inversiones del contribuyente".

Si atendemos a lo que debe entenderse por inversiones del contribuyente, podemos concluir que dentro de éstas se incluyen tanto bienes inmuebles como muebles en general. A este respecto el artículo 138 de la LISR que contiene los porcentajes aplicables para determinar las deducciones de las inversiones del contribuyente, hace precisamente alusión a las "inversiones", por lo que, creemos que los ingresos por enajenación de bienes muebles que estuvieren sujetos a la deducción por la inversión realizada en términos del artículo 138, no tendrán el tratamiento a que se refiere la fracción XVII del artículo 77. En cambio, aquellos bienes muebles que no fueron objeto de una inversión con motivo de la actividad realizada o desarrollada por el contribuyente, entonces tendrán el tratamiento a que se refiere la fracción XVII del artículo 77 que se ha explicado.

Por último, tampoco es aplicable la exención en cuestión a los bienes inmuebles, ya sea que formen o no parte del activo del contribuyente, pues la citada fracción XVII únicamente hace alusión a los bienes muebles.

ANEXO II

INCONSTITUCIONALIDAD POR RETROACTIVIDAD

En el presente apartado ahondamos en la Tesis que hemos postulado desde el capítulo III en relación a la retroactividad del gravamen sobre enajenación de inmuebles que regula el Capítulo IV del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Tesis que consideramos irrefutable sobre todo después del presente trabajo que se ha realizado.

Dicha tesis se resume en que la Ley del ISR en vigor en cuanto a que tiene efectos retroactivos la manera como regula la determinación de la base para el cálculo del impuesto sobre ingresos por enajenación de inmuebles.

Para efecto de dejar clara ésta tesis que postulamos debemos recordar lo siguiente:

El Artículo 14 Constitucional, párrafo primero que a la letra dice "A NINGUNA LEY SE DARA EFECTO RETROACTIVO EN PERJUICIO DE PERSONA ALGUNA" y dicho principio, en la tercera Ley del ISR que nuestro país tuvo en vigor, no se violó pues, como hemos dejado asentado, el decreto de 19 de diciembre de 1991, introdujo por primera vez y a partir de 1962 éste gravamen y en la Exposición de motivos respectiva se señaló:

".....ha sido motivo de especial preocupación del ejecutivo a mi cargo al proponer el establecimiento de este impuesto, el considerar con el mas amplio espíritu de equidad la situación de propietarios de bienes inmuebles adquiridos con anterioridad al primero de enero de 1962, respecto de los cuales no parece justificado gravar incrementos de valor que, aunque se realicen efectivamente con posterioridad a la iniciación de vigencia de la reforma, han sido obtenidos a través de años en los que el nuevo tributo no ha estado en vigor. Por estas razones y aún a sabiendas de que la recaudación inmediata por este concepto será insignificante, se ha preferido sugerir a Vuestra Soberanía, adoptar, como punto de partida, el valor que conforme a avalúo bancario tengan los inmuebles al primero de enero de 1962, y gravar únicamente la realización de ganancias que se obtengan en el futuro, en exceso de dicho valor....."

Es decir, para no dar efecto retroactivo al gravamen sobre ingresos por enajenación de bienes inmuebles, se consideró como fecha tope para determinar la ganancia gravable, el valor del inmueble a dicha fecha (enero de 1962) restado del valor de la enajenación.

Debemos recordar que en diciembre de 1964 y para entrar en vigor a partir de 1965 fue publicada la 4a. Ley del ISR, misma que estuvo en vigor hasta 1980.

La cuarta y quinta ley, en cambio, presentan dos tipos de retroactividad en relación al punto que analizamos: irretroactividad en cuanto a la base e irretroactividad en cuanto al monto del impuesto que se calcula mediante un porcentaje en relación al número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la fecha de enajenación siendo más notoria y fundamental la irretroactividad en cuanto a la base. Analicemos ésto

A).- Irretroactividad en la base

En la cuarta Ley del ISR, su artículo 68 retomó el tope que su predecesora fija para tomar como fecha límite del valor del inmueble. Es decir, al valor de avalúo del dicho inmueble al primero de enero de 1962. Dicho valor se restaba del valor de la enajenación y la diferencia era la ganancia gravable. Así estaba la base en la Cuarta Ley del ISR.

Por lo anterior es una conclusión categórica el señalar y dejar asentado que ya en la cuarta ley del ISR éste gravamen y concretamente la forma de determinar la base del mismo era inconstitucional pues para determinarla se iba al año de 1962 cuando la cuarta ley del ISR inicia su vigencia a partir del primero de enero de 1965 y por ello, en todo caso, el valor base a restarse del valor de la enajenación debería ser el correspondiente al año de 1965 para todos los inmuebles adquiridos con anterioridad a dicha fecha pues de otra manera se da efecto retroactivo a dicha ley.

Cabe señalar que en este punto sirve de apoyo, además del texto literal del primer párrafo del artículo 14 constitucional, la siguiente tesis jurisprudencial que se transcribe a continuación:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA (UTILIDADES DISTRIBUIBLES), LEY DEL, PUBLICADA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1953. SU ARTICULO 4o. TRANSITORIO ES INCONSTITUCIONAL. Las utilidades distribuidas o que deban repartir las sociedades respecto de sus socios, se causan, día a día; a virtud de las ganancias derivadas de las operaciones realizadas día con día; es por este motivo que el impuesto de que se trata se causa en el momento en que se obtienen esas ganancias y el impuesto respectivo debe ser cubierto de acuerdo con las disposiciones de la Ley que se encuentre vigente en esas oportunidades, esto es, cuando se obtienen las utilidades y no por una Ley nueva porque sería retroactiva su aplicación. Es inaceptable el argumento de que el balance

es un acto autónomo e independiente y que presupone criterios administrativos, puesto que el balance no es mas que el registro de las utilidades obtenidas cotidianamente de las operaciones llevadas a cabo por la empresa; las utilidades no se obtienen por el balance, no se originan en él ya que este sólo registra el quantum o monto de las utilidades que se derivan necesariamente de las diversas operaciones que realice la empresa; el hecho que da origen a una obligación tributaria es la percepción de dividendos obtenida día a día o periódicamente, según las operaciones realizadas conforme al funcionamiento y a la organización de la propia empresa de que se trate. En este orden de ideas, los hechos generadores de crédito fiscal, que tuvieron verificativo durante el año de mil novecientos cincuenta y tres, deben regirse por la Ley vigente en esa época y los hechos posteriores, o sea los que surgieron a partir del primero de enero de mil novecientos cincuenta y cuatro, deben regirse por las nuevas disposiciones. Basta lo expuesto para constatar que el artículo 4o. transitorio si es retroactivo y, por ende, conculcatorio de garantías, toda vez que pretende regular hechos sucedidos al amparo y bajo la vigencia de la anterior Ley del impuesto sobre la Renta, como es la percepción de utilidades por parte de los socios durante el año de mil novecientos cincuenta y tres. Esta conclusión se apoya en el criterio sustentado respecto de la retroactividad de las leyes por este Alto Tribunal.

Amparo en revisión 1981/55. Harinera de Navojoa, S.A. y coags. 7 de marzo de 1968. Mayoría de 12 votos. Ponente: Ernesto Solís López. Véase:

Vol. LXVII, Primera Parte, Pág. 15. Amparo en revisión 4086/54. Las Fábricas de Francia, S.A. 8 de enero de 1963. Mayoría de 12 votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez. Disidentes: Felipe Tena Ramírez, Octavio Mendoza González, Rafael Rojas Villegas y José Rivera Campos.

Vol. LXVII, Primera Parte, Pág. 15. Amparo en revisión 1037/55. Iriarte Hermanos, S. de R.L. 8 de enero de 1963.

Mayoría de 12 votos.

Vol. LXVII, Primera Parte, Pág. 15. Amparo en revisión 1744/55. Ferreteria Continental, S.A. 8 de enero de 1963.

Vol. LXVII, Primera Parte, Pág. 15. Amparo en revisión 70/56. Hotel Congreso, S.A. 8 de enero de 1963.

Mayoría de 12 votos.

Vol. LXV, Primera Parte, Pág. 32. Amparo en revisión 389/55. Romero y Joel Díaz, S. en C. y coags. 27 de noviembre de 1952. Mayoría de 9 votos. (Véase la votación en la ejecutoria). Ponente: Rafael Matos Escobedo.²

La vigente Ley del ISR, la 5a. que ha tenido México, inicia su vigencia en 1981 y en el punto que se analiza y en relación a la determinación de la base podemos señalar dos etapas:

Primera.- de 1981 y hasta 1990

Segunda de 1990 a la fecha presenta el problema de la retroactividad.

Respecto a la primera etapa se da la retroactividad por lo siguiente: En la determinación de la base se parte del costo comprobado de adquisición y para inmuebles adquiridos con anterioridad al inicio de la vigencia de la presente ley es en donde claramente se da la retroactividad. Así mismo, si bien el artículo 101 presenta una opción para inmuebles adquiridos hasta antes de 1973, dado que la vigencia de la actual ley es hasta 1981, el irse a 1973 implica efecto retroactivo

y lo aquí señalado no queda enmendado a pesar de que el legislador remite al factor de ajuste que anualmente se publique por el Congreso de la Unión para, en su caso determinar el costo ajustado de adquisición del inmueble cuando éste se ha adquirido con anterioridad al primero de enero de 1981, fecha en que entra en vigor la actual ley.

En relación a la segunda etapa, misma que tiene como característica el aplicar el Índice nacional de precios al consumidor y éste para obtener el factor que me va a determinar el valor actual del costo de adquisición, mismo que se restará al costo de enajenación para determinar la ganancia que es la que se va a gravar, resulta que para todos los inmuebles que se adquieren con anterioridad a la vigencia de la Ley actual, dado que el Índice Nacional de Precios al consumidor al que remite es el de la fecha de Adquisición del inmueble de que se trate, SE DA LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN PREJUICIO DEL CONTRIBUYENTE.

Debemos aquí recordar que en la tercera de las Leyes del ISR, misma que para 1962 introduce este gravamen en su texto, se toma como tope el año de su introducción y no se da por ello la retroactividad pues el valor del inmueble que va a deducir del monto de la enajenación respectiva es el referido a tal año aunque el inmueble se haya adquirido con anterioridad y he aquí la esencia del problema de la retroactividad.

Como la vigente ley calcula la base, para los inmuebles adquiridos con anterioridad al inicio de la vigencia (primero de enero de 1981), se da la retroactividad porque está incluyendo en la base parte del ingreso virtual necesariamente dado durante los años transcurridos entre la fecha de adquisición y el primero de enero de 1981, lapso en el que no estuvo vigente la actual Ley del ISR.

Profundizando al respecto me permito retomar el esquema que ya en el capítulo III hemos postulado y que ahora podemos entender con mayor claridad:

<p>1962 (Inmuebles Rústicos)</p> <p>La Ley hoy vigente (5a. Ley del ISR) no puede aplicarse durante este lapso en perjuicio de personas alguna porque si se aplica se viola el Artículo 14 Constitucional</p>	<p>1981 se abroga 4a. Ley del ISR</p> <p>1981 inicia vigencia la actual o 5a. Ley del ISR</p> <p>1996</p> <p>Dado que la actual Ley inicia su vigencia en 1981, sólo a partir de dicho año podrá actualizarse el "COSTO DE ADQUISICIÓN" del inmueble respectivo</p> <p>1996</p>
<p>1973 (Inmuebles Urbanos)</p>	<p>1996</p>

Dado que la 4a. Ley del Impuesto Sobre la Renta fué abrogada el 30 de diciembre de 1980 iniciando su vigencia el 1o. de enero de 1981, como ya lo hemos visto en la gráfica del capítulo III. A partir de 1962 se empiezan a regular los urbanos rústicos y a partir de 1973 los inmuebles rústicos.

Considero que es de razonarse que el ingreso obtenido hasta el 30 de diciembre de 1980 no debe gravarse debido al principio de irretroactividad de las leyes contempladas en nuestro Artículo 14 Constitucional, párrafo primero que a la letra dice "A NINGUNA LEY SE DARA EFECTO RETROACTIVO EN PERJUICIO DE PERSONA ALGUNA".

Visto lo anterior se puede concluir que el ingreso gravable en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el caso de ingresos por enajenación de bienes inmuebles será a partir de 1981, año en que entra en vigor la Ley citada pues de otra manera se da la retroactividad en perjuicio del Contribuyente provocándose la inconstitucionalidad.

B).- RETROACTIVIDAD EN CUANTO A LA CUOTA O TASA DEL IMPUESTO

Por otra parte, una vez determinada la base o ganancia, a la misma, dependiendo de los años transcurridos entre la fecha de adquisición y la fecha de enajenación, se aplica un porcentaje, que por regla general, tiende a ser menor mientras mas sean los años transcurridos pero es el caso que, por ejemplo, hasta 1972 si los años transcurridos eran 10 o más, el contribuyente quedaba exento.

Ahora bien, tal exención estuvo en vigor desde 1962 y hasta 1972. Luego entonces, todo inmueble adquirido durante este lapso y por lo mismo, la ganancia respectiva en relación a dicho inmueble obtenida por el incremento de valor del mismo que se da por el simple transcurso del tiempo: ESTUVO EXENTA PARA EFECTOS DE ISR.

Es el caso que en la Ley actual ya no rige esta exención y ello viola el principio de aplicación estricta que rige en lo fiscal y que hoy en día se contiene en los artículos 5 y 6 del código Tributario en vigor mismo que señala además que el impuesto debe calcularse según la ley vigente en el momento de la realización del hecho.

Es el caso que todos los inmuebles adquiridos durante el lapso mencionado, estaban exento pero ahora, dado que el índice nacional de precios al consumidor que debe de usarse para actualizar su valor es el de la fecha de adquisición, dicho índice va a provenir necesariamente de alguno de los años del lapso al que se alude y en que, como queda dicho y probado, se estaba exento, por ello es concluyente también que se da la retroactividad y también el texto de la actual Ley del ISR a que se alude va en contra de la siguiente tesis

RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACION. Normalmente las leyes deben aplicarse durante el período de su vigencia; sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas y en acatamiento al artículo 14 constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aún bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida. Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo; pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias aún no producidas (facta pendencia) cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho.

Amparo en revisión 3295/71. Richardson Merrell, S.A. de C.V. 23 de febrero de 1972. 5 votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

NOTA:

Esta tesis también aparece en:

Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, Segunda Sala, cuarta tesis relacionada con la jurisprudencia 302, pág. 505.³

C).- ACLARACION QUE FORTALECE LA TESIS ANTERIOR:

Ha quedado asentado que la forma de calcular la base, fundamentalmente, ocasiona que ésta sea inconstitucional porque para su cálculo se da la aplicación retroactiva de la ley.

Ello es correcto y dicha retroactividad se da porque al obtener el factor para determinar el costo de adquisición se utiliza el índice nacional de precios al consumidor de la fecha de adquisición y se divide el mismo entre el INPC de la fecha de enajenación.

Cuando la fecha de adquisición es anterior al inicio de la vigencia de la Ley, la misma nos dice deberá seguirse tomando el INPC de la fecha de adquisición, cuando lo correcto sería necesariamente tener como referencia el del primero de enero de 1981.

Lo anterior es la retroactividad de la ley en vigor y no puede tener otro nombre pues se repite, es porque la misma no pone como tope el índice Nacional de Precios al consumidor del inicio de la vigencia de la ley y no debemos confundirnos con las jurisprudencias y tesis que hablan de dicho INPC diciendo que el mismo es legal pues las mismas sólo analizan la aplicación de dicho INDICE en relación a la determinación del monto del impuesto omitido y que debe pagar el contribuyente en donde, por regla general, debe de actualizarse el monto de la contribución omitida y al ser ésta la situación no se da el problema de retroactividad pues la actualización de contribuciones inicia su vigencia en 1990,⁴ y por lo mismo la irretroactividad no es posible en este caso.

Como prueba de nuestro dicho podemos citar las siguientes tesis de nuestro mas alto tribunal

INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTICULO 20-BIS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1989), NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL DISPONER QUE DEBERAN COTIZARSE PRECIOS DE PRODUCTOS CONFORME AL CATALOGO DE ACTIVIDADES ECONOMICAS ELABORADO POR EL INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA, GEOGRAFIA E INFORMATICA. *El índice nacional de precios al consumidor a que se refiere el artículo 20 bis del Código Fiscal de la Federación y que calcula el Banco de México, deberá sujetarse a las reglas que el propio precepto establece entre las que, en su fracción II, dispone que deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos dos mil productos y servicios específicos agrupados en doscientos cincuenta conceptos de consumo, los cuales abarcarán, al menos, treinta y cinco ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática. Esta disposición prevé que los precios de los productos que deberán cotizarse, de las diversas ramas que señala, se tomarán del catálogo que emite el citado instituto, pero jamás que tales precios, productos y servicios los elabore el instituto supracitado.*

Amparo en revisión 779/90. Representación y Venta de Equipos Industriales, S.A. de C.V. 20 de agosto de 1991.

Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió, en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida, y negar el amparo en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros de Silva Nava, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordo Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con los artículos 1o., 2o., 3o., 4o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordoñez votaron en contra; y por mayoría de quince votos de Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordo Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y

Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 7o. de la propia ley, de Silva Nava, Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron contra. Rocha Díaz manifestó su inconformidad con algunas de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular del amparo en revisión número 2679/89, y su conformidad con las consideraciones relacionadas con los temas novedosos; y el Presidente Schmill Ordóñez manifestó su conformidad con las consideraciones relacionadas con los temas novedosos.

Impedido legalmente: Lanz Cárdenas.
Ausente: Magaña Cárdenas. Ponente: Fausta Moreno Flores.
Secretario: Jorge Antonio Cruz Ramos.

Amparo en revisión 1199/90. Levi Strauss de México, S.A. de C.V. 20 de agosto de 1991. Puesto en votación el proyecto modificado, se resolvió, en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida, y negar el amparo en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros de Silva Nava, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con los artículos 1o., 2o., 3o., 4o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; y por mayoría de quince votos de Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 7o. de la propia ley, de Silva Nava, Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra. Rocha Díaz manifestó su inconformidad con algunas de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular del amparo en revisión número 2679/89, y su conformidad con las consideraciones relacionadas con los temas novedosos; y el Presidente Schmill Ordóñez manifestó su conformidad con las consideraciones relacionadas con los temas novedosos.

Impedido legalmente: Lanz Cárdenas. Ausente: Magaña Cárdenas. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Guillermo Cruz García. Amparo en revisión 2779/90. Conductores Latincasa, S.A. de C.V. y coagravadas. 20 de agosto de 1991. Por unanimidad de dieciocho votos se resolvió sobreseer en el juicio de garantías respecto de la quejosa Bienes Inmuebles Roni, sociedad anónima; por mayoría de catorce votos de Rocha Díaz, Azuela Gutiérrez, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores y García Vázquez se resolvió sobreseer respecto de la quejosa, Comercializadora Latincasa, sociedad anónima de capital variable, Amerses Electrónicos Arnelco, sociedad anónima de capital variable y Servicios Corporativos Latincasa sociedad anónima de capital variable; de Silva Nava, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra.

Puesto a votación el proyecto modificado se resolvió en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida, y negar el amparo a Conductores Latincasa, sociedad anónima de capital variable en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros de Silva Nava, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con los artículos 1o., 2o., 3o., 4o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; y por mayoría de quince votos de Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 7o. de la propia ley, de Silva Nava, Azuela Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra. Rocha Díaz manifestó su inconformidad con algunas de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular del amparo en revisión número 2679/89, y su conformidad con las consideraciones relacionadas con los temas novedosos; y el Presidente Schmill Ordóñez manifestó su conformidad con las consideraciones relacionadas con los temas novedosos.

Impedido legalmente: Lanz Cárdenas. Ausente: Magaña Cárdenas y González Martínez. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Rolando González Licona. Amparo en revisión 2847/90. Max Factor Mexicana, S.A. de C.V. y coagravada 20 de agosto de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió, en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida, y negar el amparo en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros de Silva Nava, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con los artículos 1o., 2o., 3o., 4o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; y por mayoría de quince votos de Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 7o. de la propia ley, de Silva Nava, Azuela Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra. Rocha Díaz manifestó su inconformidad con algunas de las consideraciones relacionadas con los temas novedosos; y el Presidente Schmill Ordóñez manifestó su conformidad con las consideraciones relacionadas con los temas novedosos.

Impedido legalmente: Lanz Cárdenas. Ausente: Magaña Cárdenas. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Jorge Antonio Cruz Ramos. Amparo en revisión 3333/90. Tuberías Aspe, S.A. de C.V. 20 de agosto de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, se resolvió, en la materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida, y negar el amparo en los siguientes términos: por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros de Silva Nava, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con los artículos 1o., 2o., 3o., 4o., 5o. y 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; y por mayoría de quince votos de Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez en relación con el artículo 7o. de la propia ley, de Silva Nava, Azuela Gutiérrez, González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra. Rocha Díaz manifestó su inconformidad con algunas de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones de su voto particular del amparo en revisión número 2679/89, y su conformidad con las consideraciones relacionadas con los temas novedosos; y el Presidente Schmill Ordóñez manifestó su conformidad con las consideraciones relacionadas con los temas novedosos.

Impedido legalmente: Lanz Cárdenas. Ausente: Magaña Cárdenas. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Vicor Hugo Mendoza Sánchez.

Tesis de jurisprudencia 53/91 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el jueves veintiuno de noviembre de mil novecientos noventa y uno. Unanimitad de dieciséis votos de los señores ministros: Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, José Trinidad Lanz Cárdenas, Samuel Alba Leyva, Felipe López Contreras, Victoria Adato Green, Santiago Rodríguez Roldán, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagorda Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Gutiérrez, Juan Díaz Romero y José Antonio Llanos Duarte.
Ausentes: Sergio Hugo Chapatil Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas, Luis Fernández Doblado y Noé Castañón León.
México, D.F., a 27 de noviembre de 1991.³

En el mismo sentido existe la siguiente tesis

INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EXISTE INTERÉS JURIDICO PARA RECLAMAR EL PRECEPTO QUE LO ESTABLECE, CUANDO ES UTILIZADO PARA DETERMINAR LA CONTRIBUCION FISCAL. *El índice nacional de precios al consumidor calculado por el Banco de México constituye sólo un indicador económico que, por sí mismo, no lesiona ningún derecho de los gobernados, ni constituye acto de autoridad; sin embargo, cuando por virtud de lo dispuesto por un precepto legal, el índice es utilizado para determinar la contribución fiscal, se integra a ésta, tornándose obligatorio para el contribuyente y, por tanto, afecta su interés jurídico.*

Amparo en revisión 6464/90. Herramientas Técnicas Mexicanas, S.A. 22 de abril de 1992. Unanimitad de diecisiete votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poitot.
El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el martes dieciséis de junio en curso, por unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Samuel Alba Leyva, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, Santiago Rodríguez Roldán, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagorda Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Gutiérrez, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapatil Gutiérrez; aprobó, con el número LIX/92, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a dieciocho de junio de mil novecientos noventa y dos.⁵

Por otra parte y en relación a la tesis que postulamos, existe la siguiente Jurisprudencia, que si bien se refiere a los artículos del Código Fiscal de la Federación que regulan lo referente al INPC, en relación al artículo 20 del mismo, que en esencia es que remite a años anteriores, el mismo se ha declarado Inconstitucional en el mes de octubre de 1995 (ver periódico la Jornada de 28 de octubre de 1995, página 1) y por lo mismo, tal hecho fortalece la tesis planteada

INDICE NACIONAL DE PRECIOS. LOS ARTICULOS 17-A, 20 Y 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN CUANTO LO ESTABLECEN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. *Los artículos 17-A, 20 y 21 del Código Fiscal de la Federación aludidos, previenen que cuando las leyes fiscales así lo establezcan, a fin de determinar las contribuciones fiscales y sus accesorios se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda; que el monto de las contribuciones se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades correspondientes, el que se obtendrá dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho período; así como que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las*

-
- 5) SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION PLENO, EPOCA: 8A TOMO: VIII DICIEMBRE 1991, TESIS: J/P 53/91, PAGINA: 29
 - 6) PLENO, GACETA DEL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, EPOCA: 8A, NUMERO: 55, JULIO DE 1992, TESIS: P. LIX/92, PAGINA: 21

mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe. Se sigue de lo anterior que el procedimiento para determinar el monto de la contribución que se cubre extemporáneamente se establece con toda precisión, pues basta actualizarlo desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que se cubra, aplicando dicho factor a la cantidad correspondiente el que se obtendrá en la forma prevista por el artículo 17-A citado. No obsta a lo anterior, que el índice de referencia sea calculado por el Banco de México, que no es una autoridad legislativa, pues tal determinación la efectúa aplicando el procedimiento previsto en el artículo 20 Bis del propio Código Fiscal, de tal suerte que no queda al arbitrio de este organismo el monto de la contribución que se cubre extemporáneamente.

Amparo en revisión 6464/90. Herramientas Técnicas Mexicanas, S.A. 22 de abril de 1992. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Secretaría: María Estela Ferrer Mac Gregor Poistot.

Amparo en revisión 281/92. Limpieza y Papel, S.A. 23 de septiembre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaría: Ethel Lizette del C.

Rodríguez Arcovedo.

Amparo en revisión 5984/90. Densímetros Robsan, S.A. de C.V. 23 de septiembre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Amparo en revisión 69/92. Servicios Técnicos de Ingeniería e Instalaciones, S.A. de C.V. 23 de septiembre de 1992.

Mayoría de catorce votos. Ponente: Fausta Moreno Flores.

Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Amparo en revisión 363/91. Productora del Bajío, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1992. Mayoría de catorce votos.

Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

El Tribunal Pleno en su Sesión Privada celebrada el martes diez de noviembre en curso, por unanimidad de dieciséis votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Miguel Montes García, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, José Manuel Villagordoa Lázaro, Fausta Moreno Flores, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez; aprobó con el número 40/1992, la tesis de jurisprudencia que antecede y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. Ausentes: José Antonio Llanos Duarte, Atanasio González Martínez, Clementina Gil de México, D.F., a 12 de noviembre de 1991.⁷

En relación a la inconstitucionalidad del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación a que hemos hecho alusión, la tesis relativa de la Suprema corte de Justicia de la Nación a que se alude se transcribe a continuación:

"ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE).- El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el índice nacional de precios al consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos

7) PLENO. GACETA DEL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, EPOCA: 8A. NUMERO: 59, NOVIEMBRE DE 1992. TESIS: J/P 40/92. PAGINA: 14

del legislador sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución...⁸

Amparo en revisión 1404/91.- Hotel Condesa del Mar, S.A. de C.V.- 6 de abril de 1995.- Unanimidad de once votos. Ponente: Juan Díaz Romero.- Secretaria Adriana Campuzano de Ortiz.
Amparo en revisión 3075/89.- Consultoría Directiva, S.A. de C.V.- 26 de septiembre de 1995.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.- Secretario: Salvador Castro Zavaleta.
Amparo en revisión 1042/89.- Cydas, S.A. de C.V.- 26 de septiembre de 1995.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.- Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas.
Amparo en revisión 3754/89 Autos La Viga, S.A. de C.V.- 26 de septiembre de 1995.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.- Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas.
Amparo en revisión 3754/89.- Compañía Inmobiliaria y de Inversiones Universidad, S.A. de C.V.- 26 de septiembre de 1995.- Unanimidad de once votos.- Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.- Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas.
El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el dos de octubre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Gutiérrez, Juvenino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Cudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 27/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla.- México, Distrito Federal, a dos de octubre de mil novecientos noventa y cinco.

En relación a la tesis transcrita y respecto a la Inconstitucionalidad de la vigente ley del ISF en cuanto a la forma de determinar la base y el factor para la ganancia respectiva en la enajenación de bienes inmuebles es de recalcar que la tesis de la Corte señala como Solución que sea el Congreso el que determine Dicho INPC pero si ello se cumple dejando el cálculo para la determinación del Impuesto Sobre la Renta tratándose de enajenación de inmuebles de manera igual a la vigente, el problema de retroactividad subsistiría pues la solución no es que el Congreso emita el INPC sino que éste no tenga efecto retroactivo como ha quedado ya explicado pormenorizadamente.

8) Tesis de Jurisprudencia No. 27/1995 (9a) (Pleno), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, (a Época, Tomo III, Octubre de 1995.

ANEXO III

JURISPRUDENCIA RELATIVA AL TEMA DE TESIS

ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL LA LEY RELATIVA, AL DETERMINAR SU OBJETO, NO VIOLA EL ARTICULO 115, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

Es cierto que, de conformidad con las reformas constitucionales de tres de febrero de mil novecientos ochenta y tres al artículo 115, fracción IV, se estableció que los ingresos provenientes de contribuciones que las legislaturas estatales impusieran sobre la propiedad inmobiliaria serían para los municipios; pero tal reforma no debe ser llevada al extremo de considerar que corresponde al municipio el cobro y administración de las contribuciones que toman en cuenta algún aspecto de la propiedad inmobiliaria para integrar la base sobre la cual deben pagarse (como acontece en el impuesto al activo de las empresas) y que, consecuentemente, su creación sea facultad exclusiva de las legislaturas estatales.

Amparo en revisión 2738/89. T.H. Metálicos, S.A. de C.V. 99 de septiembre de 1990. Por unanimidad de diecisiete votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Vázquez Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez, en relación con los artículos 10., 30., 40., 80., y 100., de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas; por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez, en relación con los artículos 50., 70., y 90. de la Ley de Impuesto al Activo de las Empresas, contra el voto de Schmill Ordóñez; por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 20 de dicha ley, y el señor ministro López Contreras votó en contra; por mayoría de catorce votos de Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Presidente del Río Rodríguez, en relación con el artículo 60, del mencionado cuerpo legal, y los señores ministros Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Schmill Ordóñez votaron en contra. Los ministros Rodríguez Roldán y Presidente del Río Rodríguez manifestaron que no estaban conformes con algunas de las consideraciones contenidas en dicho proyecto. Ausentes: de Silva Nava, Rocha Díaz, Azuela Gálitón, y González Martínez. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Jorge Antonio Cruz Ramos.

Amparo en revisión 2517/89. Refaccionaria Coahuila, S.A. 3 de octubre de 1990. Mayoría de dieciocho votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez resolvieron confirmar la sentencia recurrida y negar el amparo en relación con los artículos 10., 30., 40., 80., y 100., de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, votó en contra González Martínez; por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 20, de la propia ley, votaron en contra Rocha Díaz, López Contreras, y González Martínez; por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 50, de esta ley, votaron en contra González Martínez, Díaz Romero y Schmill Ordóñez; por mayoría de quince votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, y Presidente del Río Rodríguez, en relación con los artículos 70. y 90. de la propia ley, votaron en contra González Martínez y Schmill Ordóñez. Los señores ministros de Silva Nava, Castañón León, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green y Moreno Flores manifestaron que no estaban de acuerdo con algunas consideraciones; los señores ministros Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez manifestaron que no coinciden con todas las argumentaciones en que se basa la negativa del amparo; el señor ministro Rocha Díaz expresó que estaba en contra de las consideraciones del proyecto y por las consideraciones que formularía en el voto particular del amparo en revisión 2679/89; González Martínez precisó que su voto era en contra de la negativa del amparo porque con un sólo artículo de la ley autoaplicativa que se estimara inconstitucional, y que se reservaba el derecho de formular voto particular. Ausentes: Azuela Guitrón y Rodríguez Roldán. Ponente: Samuel Alba Leyva. Secretario: Carlos Arellano Hobelsberger.

Amparo en revisión 3108/89. Construcciones y Montajes Especializados, S.A. 2 de octubre de 1990. Se resolvió revocar la sentencia recurrida, en lo que es competencia del Tribunal Pleno, y negar el amparo a los siguientes términos: Por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez en relación con los artículos 10, 30., 40., 80., 100., y Primero a Quinto Transitorios de la ley reclamada, votaron

en contra de Silva Nava y González Martínez; por mayoría de quince votos de los señores ministros Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 2o. de la propia ley reclamada, votaron en contra: Silva Nava, Rocha Díaz, López Contreras y González Martínez; por mayoría de trece votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Presidente del Río Rodríguez, en relación con el artículo 5o. de la mencionada ley, votaron en contra de Silva Nava, González Martínez, Gil de Lester, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Schmill Ordóñez; por mayoría de catorce votos de los señores ministros Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Doblado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez en relación al artículo 6o. de la ley impugnada votaron en contra de Silva Nava, González Martínez, Schmill Ordóñez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez; por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Doblado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 9o., votaron en contra de González Martínez y Schmill Ordóñez; por unanimidad de diecinueve votos remitir los autos para efectos de su competencia, a la Sala de este alto Tribunal que por turno correspondía; los señores ministros Rocha Díaz, López Contreras y Fernández Doblado manifestaron su inconformidad con algunas de las consideraciones. Ausentes: Azuela Gutiérrez y Rodríguez Roldán. Ponente: Noé Castañón León. Secretario: Jorge Mario Pardo Rebollo.

Amparo en revisión 3209/89, Sala de Múca Talamas, S.A. 3 de octubre de 1990. Unanimidad de diecinueve votos se resolvió modificar la sentencia recurrida y sobreseer en el juicio respecto de los actos reclamados de la oficina federal de hacienda número 115, con residencia en Nuevo Laredo, Tamaulipas; y del Presidente de la República, consistentes en la firma y orden de publicación de los decretos reclamados; con la salvedad anterior se resolvió negar el amparo a la quejosa en los términos siguientes: por mayoría de dieciséis votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez respecto de los artículos 1o. y 3o. de la Ley del Impuesto al Activo de la Empresa, los señores ministros González Martínez, Schmill Ordóñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de los señores ministros de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez respecto del artículo 2o. de la ley impugnada, los señores ministros Rocha Díaz, López Contreras y González Martínez votaron en contra; por mayoría de catorce votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Presidente del Río Rodríguez respecto del artículo 5o. de la ley impugnada, los señores ministros Gil de Lester, González Martínez, Díaz Romero y Schmill Ordóñez votaron en contra; por mayoría de quince votos de los señores ministros: de Silva Nava, Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Presidente del Río Rodríguez respecto del artículo 6o. de la propia ley, los señores ministros: González Martínez, Díaz Romero y Schmill Ordóñez votaron en contra; y por mayoría de quince votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz y Presidente del Río Rodríguez respecto del artículo 9o. de la misma ley, los señores ministros: de Silva Nava, González Martínez y Schmill Ordóñez votaron en contra; las señoras ministras Adato Green y Moreno Flores y el señor ministro Presidente del Río Rodríguez fueron con salvedades respecto de las consideraciones del proyecto; ausentes Azuela Gutiérrez, Rodríguez Roldán y Chapital Gutiérrez. Ponente: Arianzo González Martínez. Secretario: Amanda R. García González.

Amparo en revisión 2295/89, Compañía Cervecería del Trópico, S.A. DE C.V. 18 de octubre de 1990. Unanimidad de 19 votos respecto a modificar la sentencia recurrida, sobreseer en el juicio en cuanto a los actos reclamados del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Subsecretario de Ingresos de esta secretaría, del Coordinador de la Administración Fiscal Central y del Jefe de la Oficina Federal de Hacienda ciento setenta y tres, que se precisan en el resultado primero del proyecto, y con la salvedad anterior, negar el amparo a la quejosa en lo que se refiere a la expedición, promulgación, refrendo y aplicación de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, en los siguientes términos: por mayoría de dieciocho votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Azuela Gutiérrez, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez en relación con los artículos 1o., y 3o., el señor ministro González Martínez voto en contra; por mayoría de quince votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 2o., los señores ministros Rocha Díaz, Azuela Gutiérrez, López Contreras y González Martínez votaron en contra; por mayoría de trece votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Moreno Flores, García Vázquez y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 5o., los señores ministros Azuela Gutiérrez, Gil de Lester, González Martínez, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Schmill Ordóñez votaron en contra; por mayoría de catorce votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 6o., los señores ministros Azuela Gutiérrez, Díaz Romero y Schmill Ordóñez votaron en contra, y por mayoría de diecisiete votos de los señores ministros: Magaña Cárdenas, Rocha Díaz, Azuela Gutiérrez, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Presidente del Río Rodríguez en relación con el artículo 9o. los señores ministros González Martínez y Schmill Ordóñez votaron en contra. El señor ministro Rocha Díaz manifestó que fundaba su voto en las consideraciones del voto particular que formulará en el amparo de revisión 2679/89, aprobado por el pleno, y el señor ministro Schmill Ordóñez expreso su inconformidad con las consideraciones referentes a la negativa del amparo. Ausente: de Silva Nava y Villagordoa Lozano. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Secretaria: María Guadalupe Rivera González. Tesis de Jurisprudencia 25/1990, aprobada por el Tribunal en pleno en Sesión Privada, celebrada el miércoles veintidós de

noviembre en curso, por unanimidad de 20 votos de los señores ministros; Presidente Carlos del Rfo Rodríguez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Guítrón, Samuel Alba Leyva, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, José Martínez Delgado, Clementina Gil de Lester, Alanacio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Faustino Moreno Flores, Carlos García Vazquez, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Juan Díaz Romero y Ulises Schmill Ordóñez. Ausente: Santiago Rodríguez Roldán, México, D.F., a 28 de noviembre de 1990.

DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL. TIENE DERECHO A PERCIBIR LAS CONTRIBUCIONES A QUE SE REFIEREN LOS INCISOS A), B) Y C) DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 115 CONSTITUCIONAL.

*Es inexacto que el Departamento del Distrito Federal, por no estar constituido jurídicamente como un Estado y no tener como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, no tenga derecho a percibir las contribuciones y participación federal a que se refiere el artículo 115, fracción IV, incisos a), b) y c) de la Constitución Federal. De la interpretación histórica de los artículos constitucionales, legales y reglamentario que dieron origen al Distrito Federal, y estructuraron su organización política y administrativa se llega a una conclusión diversa a la apuntada por el organismo quejoso. Al efecto cabe precisar que es verdad que el Distrito Federal no es un Estado miembro de la Federación; sin embargo, es una entidad federativa integrante de ésta, según lo dispone el artículo 43 de la Constitución Federal; es verdad también que el Distrito Federal fue creado en 1824 con modalidades distintas a la de los estados; que sus autoridades legislativas (ahora parcialmente) y las administrativas, son orgánicamente idénticas a las federales; sin embargo, desempeñan material y territorialmente actos diferentes como los órganos de la Federación y como órganos locales. Ahora bien, no obstante la diferente concepción jurídica del Distrito Federal y los Estados miembros, históricamente, desde su misma creación el dieciocho de noviembre de mil ochocientos veinticuatro, se le dio el tratamiento de ayuntamiento a los pueblos que quedaron comprendidos dentro de la jurisdicción territorial dentro de esa entidad federativa; así puede verse el artículo 7o. del decreto de la fecha ante citada que dispuso: "En las elecciones de los ayuntamientos de los pueblos comprendidos en el Distrito y para su gobierno municipal se observaran las leyes vigentes en todo lo que no pugnen con el presente". Posteriormente, al sustituirse el régimen federal por el central en la Constitución de 1836 se le denominó al Distrito Federal "Departamento de México", equiparándolo así a los otros departamentos integrantes de la República Mexicana; la Constitución de 1857 dispuesto en su artículo 72: "El Congreso tiene facultad...IV. Para el arreglo interior del Distrito Federal y territorios, teniendo por base el que los ciudadanos elijan popularmente las autoridades políticas, municipales y judiciales, designándoles renta para cubrir sus atenciones locales". La Ley Orgánica del veintisiete de marzo de mil novecientos tres dividió al Distrito Federal en trece municipalidades, todavía en la Ley de Organizaciones del Distrito y Territorios Federales del trece de abril de mil novecientos diecisiete, el gobierno del Distrito Federal estaba a cargo de un gobernador que dependía directamente del Presidente de la República y orgánicamente se dividió en municipios cuyo gobierno correspondía a un ayuntamiento * el ayuntamiento de la ciudad de México se formaba de veinticinco concejales y el de las demás municipalidades de quince cada uno. Fue hasta la reforma a la fracción VI del*

artículo 73 constitucional, reforma del veintiocho de agosto de mil novecientos veintiocho cuando se varió el régimen político del Distrito Federal, se le designó a partir de entonces Departamento del Distrito Federal; pero si varió el régimen político no varió el económico que subsiste hasta nuestros días. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 2064/69. Ferrocarriles Nacionales de México, 9 de noviembre de 1989. Unanimidad de votos Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Emiliano Hernández Salazar.¹⁰

IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.

Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a). Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b). Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c). Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículo 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).

Volumen 6, pág. 72. Amparo en revisión 3368/65. Salvador Dámaso Zamudio Salas. *26 de junio de 1969. Unanimidad de 18 votos. **Ponente: Mariano Ramírez Vázquez. Volúmenes 151-156, pág. 141. Amparo en revisión 1015/63. Angel Torrontegui Millán. *29 de julio de 1969. Unanimidad de 20 votos. **Ponente: Mariano Ramírez Vázquez. Volúmenes 151-156, pág. 141. Hilario Guzmán Landeroa. *26 de agosto de 1969. Unanimidad de 18 votos. **Ponente José Rivera Pérez Campos. Volúmenes 151-156, pág. 141. Amparo en revisión 1005/63. Martha Arellano Sandoval. *14 de octubre de 1969. Unanimidad de 18 votos. **Ponente: Rafael Rojas Vitegas. Volúmenes 151-156, pág. 93. Amparo en revisión 3721/80. Industrial IEM, S.A. de C.V. y otra. *17 de noviembre de 1981. Unanimidad de 17 votos. **Ponente Atanasio González Martínez.¹¹

NOTA (1): En la publicación original la redacción de la tesis del asunto 3368/65 es diferente. *En la publicación original no aparece la fecha de redacción, por lo que se agrega. **En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega.

NOTA (2): Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno tesis 56, pág. 110. Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno tesis 90, pág. 163.

IMPUESTOS. FACULTADES DE LA FEDERACION Y DE LOS ESTADOS.

Conforme a nuestro sistema constitucional, en la forma que ha sido interpretado por la jurisprudencia y por doctrina, se debe entender que, en principio, hay concurrencia de facultades impositivas sobre las mismas fuentes, entre la Federación y los Estados. La Federación tiene facultades, conforme al artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Y esta facultad, así otorgada en términos generales, no tiene cortapisas con respecto a impuestos directos e indirectos, ni respecto a de actos celebrados en los Estados regidos por sus leyes locales. En cambio, a los Estados si les está prohibido expresamente imponer impuestos al comercio exterior y del timbre, así como los demás gravámenes a que se contraen los artículos 117, 118 y 131 de la misma Constitución. Y en cuanto a las fuentes gravables a que se refiere la fracción XXIX del artículo 73, se ha entendido que se trata de impuestos que sólo puede imponer el Congreso de la Unión, pero en los que los Estados tienen derecho a participar en la proporción que dicho Congreso fije. Siendo de notarse que el hecho de que en ese Congreso estén representadas todas las entidades federativas puede, teóricamente, nivelar los intereses de la Federación y de los Estados. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

- 10) INSTANCIA: TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 8ª TOMO; IV SEGUNDA PARTE-1 PAGINA: 202
11) PLENO FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 7ª VOLUMEN: 151-156 PARTE: PRIMERA SECCION; JURISPRUDENCIA PAGINA: 149

IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE.

La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: 1o.- Concurrencia de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos. 2o.- Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación; y 3o.- Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados.

Amparo administrativo en revisión 121/54. Martínez Esteban y coags. 27 de agosto de 1954. Unanimidad de cuatro votos. Relator Octavio Mendoza González. Sostiene la misma tesis: 27 de agosto de 1954. Sebea Reynaldo y coaga. Contra actos de la Legislatura, del Gobernador y otras Autoridades. Cuatro votos. Tomo CXXI. Pág. 1448. Amparo administrativo en revisión 583/50. Cuzán René y coaga. 16 de agosto de 1954. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Alfonso Francisco Ramírez. Tomo CXXI. Pág. 10. Amparo administrativo en revisión 346/54. Sindicato de Trabajadores de la Construcción, Excavación, etc., de la República Mexicana. 1o. de julio de 1954. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Franco Carreño.¹³

FACULTAD IMPOSITIVA DE LA FEDERACION Y LOS ESTADOS.

El análisis de los artículos 117 y 118 de la Constitución persuade de que el pacto fundamental no optó por una delimitación de la competencia federal y las competencias locales, para establecer impuestos, sino que organizó un sistema complejo cuyas premisas fundamentales son las siguientes: 1o. Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso. 2o. Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación, y 3o. Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados.

Amparo administrativo en revisión 310/53. 3 de junio de 1954. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Franco Carreño.¹⁴

FACULTADES DE LEGISLAR.

El artículo 73, fracciones VII y XXIX, constitucionales, prohíbe que se autorice por el Congreso de la Unión, al ciudadano Presidente de la República, para modificar las tarifas de los impuestos de importación. El Congreso tiene la facultad exclusiva de gravar el comercio exterior y de establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de egresos y el Presidente de la República, en ningún caso puede establecer impuestos, y será inconstitucional la delegación de facultades que para ello se haga en su favor; y si modifica una tarifa, la modificación implica la creación de un nuevo impuesto que, por las razones ya dichas, resulta inconstitucional. (La Suprema Corte invoca como precedente la ejecutoria 4073-49- 1a. Cía. Maderera de Miravalles, S. de R.L. fallado el tres de septiembre de mil novecientos cincuenta y uno y las que en la misma se citan).

Amparo administrativo en revisión 5274/49. Tenería Elvo, S. de R. L. y coagravados. 10 de septiembre de 1951. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Alfonso Francisco Ramírez. Tomo CLX, pág. 2286. Amparo administrativo en revisión 4073/49. Cía. Maderera de Miravalles, S.L. 3 de Alfonso Francisco Ramírez.¹⁵

IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE.

-
- 12) **TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 7A VOLUMEN: 103-108 PARTE: SEXTA PAGINA: 113**
 - 13) **SEGUNDA SALA FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 5A TOMO: CXXI PAGINA: 1890**
 - 14) **SEGUNDA SALA FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 5A TOMO: CXXI PAGINA: 889**
 - 15) **SEGUNDA SALA FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 5A TOMO: CIX PAGINA: 2286**

La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículo 73, fracción VII, y 124); b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX) y c), restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118).

Amparo en revisión 1568/65. Lucía Margarita de Krause. 29 de marzo de 1966. Unanímidad de 16 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.¹⁶

COMPETENCIA CONCURRENTE. LA COLABORACION FISCAL NO IMPLICA DELEGACION DE FACULTADES, SINO CONCURRENCIA DE LAS MISMAS. DE ACUERDO A LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO Y AL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL PARA LA COLABORACION ADMINISTRATIVA DE ESTE ULTIMO EN MATERIA FISCAL FEDERAL. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DEL DIA VEINTIUNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y TRES.

La colaboración fiscal no significa pérdida de atribuciones por parte de la autoridad a la que corresponden, ni tampoco desconcentración, sino una armonización en su ejercicio, para evitar la doble o triple tributación que se genera en los impuestos en los que existe coincidencia tributaria entre la Federación y las entidades federativas, o sea en impuestos que pueden ser determinados liquidados tanto por el gobierno federal, como por los locales, artículos 73, fracción VII, 117 y 124 del Código Político, como sucede, entre otros, con el Impuesto al Valor Agregado. En la exposición de motivos de la Ley de Coordinación Fiscal, en torno a la coincidencia tributaria, el legislador señala que, como a norma suprema no hace una separación respecto de las fuentes impositivas que correspondan a la Federación, por una parte, y a las entidades federativas, por la otra, salvo lo que se previene en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, que determina la competencia exclusiva de la Federación en determinados tributos, pero en cuya clasificación no se encuentran las fuentes de ingresos más importantes como lo es, entre otros, el Impuesto al Valor Agregado, ello provoca una doble y hasta triple tributación, porque existe coincidencia fiscal, según la fracción VII del artículo 73 constitucional, que faculta al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, en relación con los artículos 124 y 115 de la norma suprema. La coincidencia fiscal puede superponer desordenadamente varios gravámenes sobre los contribuyentes. Para solucionar este problema, se han realizado acuerdos con objeto de que sólo un nivel de gobierno establezca determinado gravamen compartiendo el ingreso derivado de éste y fijado las bases de colaboración administrativa para la recaudación. Así pues, interpretando el artículo VIGESIMO PRIMERO del acuerdo en comento, en concordancia con la exposición de motivos, resulta claro que la coordinación de facultades no implica ninguna delegación, sino una armonía, un concierto o colaboración, tanto en la participación, pues las entidades que celebren los convenios deben renunciar a legislar sobre dichos impuestos o a mantener en suspenso la vigencia de esa legislación, si la hubiere, en tanto dura el convenio. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1363/88. Limpieza y Servicios, S.A. 5 de octubre de 1988. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: María Gaudalupe Saucedo Zavala.¹⁷

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE ANUALIDAD DE LOS MISMOS.

16) PLENO FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 6A VOLUMEN: CV PAGINA: 112
17) TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 8A TOMO: II SEGUNDA PARTE-1 PAGINA: 165

Ni del texto del artículo 74, fracción IV, constitucional, ni de ningún otro, se puede desprender que las leyes de ingresos no puedan ser modificadas sino de año. Luego entonces, esto no es posible obtener de una interpretación literal del precepto. Ahora bien, en un afán teológico de interpretación, debe decirse que la finalidad que tuvo el legislador al establecer una disposición de esta naturaleza, consiste en la necesidad de controlar, evaluar y vigilar el ejercicio del gasto público por parte de la soberanía popular, de los representantes populares, de la cámara de diputados, derivada de la circunstancia de que es al pueblo, a través de sus representantes, a quien corresponde decidir, a propuesta del ejecutivo, a que renglones deben aplicarse los recursos aportados por el propio pueblo para sufragar el gasto público, lo cual hace al probar el presupuesto de egresos, así como vigilar el que dichos recursos se apliquen precisamente a los fines autorizados por la representación popular al aprobar ese presupuesto de egresos, lo cual realiza cuando el año siguiente revisa la cuenta pública del ejercicio anterior, a raíz de la cual conocerá los resultados de la gestión financiera, comprobará si el ejecutivo se ajustó a los criterios señalados en el presupuesto y si se dio cumplimiento a los objetivos contenidos en los programas, hasta aquí se ha hablado de gasto público, de autorización de presupuesto de egresos, de control, de evaluación, de vigilancia de ese gasto público, actividades y facultades que corresponden a la representación popular de manera exclusiva, sin intervención de la otra cámara y que constituyen actos que sólo son formalmente legislativos, a diferencia de las leyes de ingresos, actos que son formal y materialmente legislativos, y que no son facultad exclusiva de la cámara de diputados, sino del congreso de la unión, del que esta sólo es una parte, por mas que en tratándose de leyes tributarias tenga forzosamente que funcionar como cámara de origen y su colegisladora, de senadores, como cámara revisora, luego entonces, puede decirse que no se advierte razón jurídica alguna para regular, entre facultades exclusivas de la cámara de diputados, una que no lo es la de discutir primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y mucho menos que se pretenda hacerle participe de principios que por tratarse de un acto diferente no le corresponde, el presupuesto de egresos tiene vigencia anual, porque el ejercicio fiscal, por razones de política tributaria, comprende un período de un año. La disposición contenida en el artículo 74, fracción IV, constitucional, representa un esfuerzo en materia de planeación del gasto público, implica la programación de actividades y cumplimiento de programas, al menos durante ese corto plazo de un año, sin embargo, la propia constitución acepta que ese presupuesto de egresos no debe ser estricto, no debe ser inflexible, ni imposible de modificar, pues preve la posibilidad de que haya variación cuando en su artículo 126 establece que no podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el presupuesto o determinado por la ley posterior, ahora bien, las leyes de ingresos tendrán vigencia anual, a lo sumo, porque de acuerdo con esa fracción IV del artículo 74, el ejecutivo federal tiene la obligación de enviar cada año, antes del 15 de noviembre, o excepcionalmente el 15 de diciembre en el caso señalado por la propia carta magna, una iniciativa de ley de ingresos, en la que se contemplen las contribuciones a cobrarse en el año siguiente para cubrir el presupuesto de egresos; entonces, su vigencia, cuando mucho sera de un año, es mas, su vigencia normal sera de un año, pero eso no implica que el ejecutivo no puede presentar otra iniciativa tendiente a modificarla antes de transcurrido ese año, o que dicha ley no pueda ser modificada, reformada o adicionada en el transcurso de ese año, cuando las circunstancias socioeconomicas así lo requieran y el legislador estime conveniente atenderlas, pues no existe ninguna limitación temporal para que el congreso de la unión expida leyes en las que imponga las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, mucho menos para introducir, como en el caso, sólo una modificación a propósito de la periodicidad de los pagos provisionales, el ejecutivo federal tiene la obligación de presentar, cada año, esa iniciativa de ley de ingresos, y la cámara de diputados tiene la obligación de discutir esos ingresos y de aprobarlos, en su caso, como cámara de origen, pero ni el uno ni la otra tienen la prohibición para presentar o para estudiar, respectivamente, antes de transcurrido el año, alguna iniciativa de ley que aquella modifique. De estimar que no existe la posibilidad jurídica de modificar, adicionar o reformar las leyes de ingresos y partiendo de una identificación o correspondencia exacta entre ingresos y egresos, no se podría atender la excepción al principio de anualidad a propósito de los egresos, contenida en el artículo 126 constitucional, pues en relación con los ingresos no existe una excepción expresa que hiciera posible fijar nuevos ingresos o incrementar los existentes para cubrir

esos egresos no presupuestados originalmente por otra parte, si se considera que ni las disposiciones que integran esas leyes de ingresos deben tener forzosamente vigencia anual, sino que pueden ser modificadas antes del término de un año, con mucha razón puede sostenerse que no hay impedimento legal alguno para que el congreso de la unión, en cualquier tiempo, reforme adición, modifique o derogue disposiciones en materia tributaria, siempre que en dichas leyes se respeten esos principios de legalidad, proporcionalidad y equidad que para todo impuesto derivan de la fracción IV, del artículo 31 constitucional.

Amparo en revisión 6003/87. Impulsora de Lubricantes Automotrices E Industriales, S.A. de C.V. y Otras. 10 de noviembre de 1988. Unanimidad de 13 votos de los señores Ministros: de Silva Nava, Rocha Díaz, Alba Leyva, Azuela Gutiérrez, Díaz Infante, Fernández Doblado, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordoñez y Presidente del REfo Rodríguez. El Sr. Ministro González Martínez se retiró de la Sesión. Ponente: Mariano Azuela G. Secretario: Filiberto Méndez Gutiérrez.¹⁸

CONGRESO DE LA UNION, FACULTADES CONSTITUCIONALES DEL, PARA CUBRIR EL GASTO PUBLICO.

Es inexacto que la fracción XXIX del artículo 73 constitucional limite a la VII del mismo precepto que faculta al Congreso a imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto; y si esta fracción ha de relacionarse con otra, no es precisamente con la XXIX del artículo 73, sino con la II del artículo 65 de la propia Constitución, que faculta al mismo Congreso para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos que sean necesarios para cubrirlos. No puede considerarse la facultad exclusiva para legislar en determinadas materias, como lo es la enunciada en la referida fracción XXIX del artículo 73, como una limitación al Congreso de la Unión para establecer los impuestos aún federales que sean indispensables para cubrir el gasto público; se trata de una facultad en el ámbito federal en materia de impuestos especiales que por su competencia requiere una legislación federal uniforme en toda la República, que limita las facultades impositivas de los estados, pero no las del Congreso de la Unión.

Amparo en revisión 8420/63. Planta Almacenadora de Gas y Hogar Sonora, S.A. 2 de febrero de 1971. Unanimidad 16 votos. Ponente: Manuel Yañez Ruiz.¹⁹

AUTOMOVILES, LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA Y USO DE. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNION PARA DECRETARLA.

El Congreso de la Unión sí tiene facultades para expedir leyes que establezcan impuestos sobre tenencia o uso de automóviles, por lo que la ley relativa no adolece de vicios de inconstitucionalidad. En efecto, dentro del sistema constitucional que nos rige, no se opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que se sigue un sistema complejo cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a). concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b). limitación a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX); y c). restricciones expresadas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118). (Compilación de Jurisprudencia de 1954, Tesis Jurisprudencial no. 557). Por otra parte, los artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII, de la Constitución General de la República, establecen la facultad general, por parte del Congreso de la Unión, de decretar las contribuciones para el año fiscal

18) PLENO FUENTE: INFORME 1988 PARTE: I PAGINA: 834

19) PLENO FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 7A VOLUMEN: 26 PARTE: PRIMERA PAGINA: 35

siguiente; también el artículo 31, fracción IV, de la misma Constitución, impone la obligación a los particulares de contribuir a los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, de donde se deriva la obligación para las autoridades federales, en este caso, de hacer frente a los gastos públicos, y una manera de cumplir con ella, es a través de la facultad impositiva en general. Por otra parte, la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal previene la materia respecto de la cual la Federación tiene competencia exclusiva o privativa para establecer contribuciones, pero esto no significa que se limite la actividad legislativa impositiva de la Federación a los renglones señalados en la fracción citada, puesto que la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de México dota al Congreso de la Unión de la facultad general de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. La interpretación correcta de la fracción XXIX antes aludida se realiza al afirmar que la Constitución ha previsto ciertas materias en relación con las cuales ha establecido obligaciones a las Entidades Federativas para que no impongan contribuciones, materias referidas al comercio exterior, a instituciones de crédito y sociedad de seguros, energía eléctrica, gasolina, cerillos y fósforos, etc. Concluido que el Congreso de la Unión sí tiene facultad para establecer impuestos sobre tenencia o uso de automóviles, de acuerdo con el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al tener competencia para ello, no es posible admitir que exista ni inconstitucionalidad ni invasión en las esferas de las Entidades Federativas por parte de dicha autoridad, cuando legisla en el renglón impositivo, sobre tenencia o uso de automóviles.

Séptima Época, Primera Parte:

Vol. 12, pág. 23. Amparo en revisión 4371/64. Compañía Mexicana de Aviación, S.A. 15 de julio de 1969. Unanimidad de 20 votos. Ponente: Ernesto Solís López. Vol. 11, pág. 24. Amparo en revisión 4081/63. Industria Embotelladora de Campeche, S.A. 4 de noviembre de 1969. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Rafael Rojina Villagón. Vol. 44, pág. 14. Amparo en revisión 3498/63. Rodolfo Cruz Miramontes y coa. (Acums). 10 de agosto de 1972. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Salvador Mondragón Guerra. Vol. 44, pág. 14. Amparo en revisión 7056/63. Trinidad Díaz González. 10 de agosto de 1972. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Salvador Mondragón Guerra. Vol. 26, pág. 14. Amparo en revisión 3812/72. Roberto Vaquera Chávez y coa. 9 de agosto de 1973. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Euequeto Guerrero López.²⁰

AUTOMOVILES, IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE. FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNION PARA DECRETARLO

El Congreso de la Unión sí tiene facultades para expedir leyes que establezcan impuestos sobre tenencia o uso de automóviles, por lo que la ley relativa no adolece de vicios de inconstitucionalidad. En efecto, dentro del sistema constitucional que nos rige, no se opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que se sigue un sistema complejo cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) limitación a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX); y c) restricciones expresadas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118). (Compilación de Jurisprudencia de 1954, Tesis Jurisprudencial no. 557). Por otra parte, los artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII, de la Constitución General de la República, establecen la facultad general, por parte del Congreso de la Unión, de decretar las contribuciones para el año fiscal siguiente; también el artículo 31, fracción IV, de la misma Constitución, impone la obligación a los particulares de contribuir a los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, de donde se deriva la obligación para las autoridades federales, en este caso, de hacer frente a los gastos públicos, y una manera de cumplir con ella, es a través de la facultad impositiva en general. Por otra parte, la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal previene la materia respecto de la cual la Federación tiene competencia exclusiva o privativa para establecer contribuciones, pero esto no significa que se limite la actividad legislativa impositiva de la Federación a los renglones señalados en la fracción citada, puesto que la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de México dota al Congreso de la Unión de la facultad general de imponer las contribuciones

necesarias a cubrir el presupuesto. La interpretación correcta de la fracción XXIX antes aludida se realiza al afirmar que la Constitución ha previsto ciertas materias en relación con las cuales ha establecido obligaciones a las Entidades Federativas para que no impongan contribuciones, materias referidas al comercio exterior, a instituciones de crédito y sociedad de seguros, energía eléctrica, gasolina, cerillos y fósforos, etc. Concluido que el Congreso de la Unión sí tiene facultad para establecer impuestos sobre tenencia o uso de automóviles, de acuerdo con el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al tener competencia para ello, no es posible admitir que exista ni inconstitucionalidad ni invasión en las esferas de las Entidades Federativas por parte de dicha autoridad, cuando legisla en el renglón impositivo, sobre tenencia o uso de automóviles.

Vol. 11, pág. 24. Amparo en revisión 4061/63. Industria Embotelladora de Campeche, S.A. *4 de noviembre de 1969. Unanimidad de 15 votos. **Ponente: Rafael Rojas Villegas. Vol. 12, pág. 23. Amparo en revisión 4371/64. Compañía Mexicana de Aviación, S.A. *15 de julio de 1969. Unanimidad de 20 votos. **Ponente: Ernesto Solís López. Vol. 44, pág. 14. Amparo en revisión 3498/63. Rodolfo Cruz Miramontes y coga. (Acuma). *10 de agosto de 1972. Unanimidad de 16 votos. **Ponente: Salvador Mondragón Guerra. Vol. 44, pág. 14. Amparo en revisión 7036/63. Trinidad Díaz González. *10 de agosto de 1972. Unanimidad de 16 votos. **Ponente: Salvador Mondragón Guerra. Vol. 56, pág. 14. Amparo en revisión 3812/72. Roberto Vaquera Chávez y coga. *9 de agosto de 1973. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Ecuquerio Guerrero López.²¹

NOTA (1):

*En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega. **En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega. En la publicación original la redacción de la tesis de los asuntos 4061/63, 4371/64 y 3812/72 es diferente.

NOTA (2):

Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985. Primera Parte. Pleno, tesis 10, pág. 31, bajo el rubro "AUTOMOVILES, LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA Y USO DE FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA DECRETARLAS". Apéndice 1919-1968. Primera Parte. Pleno, tesis 20, pág. 43, con el mismo rubro del Apéndice anterior.

VEHICULOS PROPULSADOS POR MOTORES TIPO DIESEL Y POR MOTORES ACONDICIONADOS PARA USO DE GAS LICUADO DE PETROLEO, CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE, EN CUANTO EL CONGRESO DE LA UNIÓN SI TIENE FACULTADES PARA ESTABLECERLO Y NO HAY RESERVA CONSTITUCIONAL EN ESTA MATERIA A FAVOR DE LOS ESTADOS.

Los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV, de la Carta Fundamental facultan respectivamente al Congreso y a la Cámara de Diputados para imponer en general las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, de lo que se sigue que tales facultades son ilimitadas en cuanto a las materias que pueden gravarse y que se extienden tanto a las que están reservadas expresa y privativamente al Congreso, como aquellas en que puede concurrir con los Estados. El que haya materias reservadas exclusivamente a la Federación, conforme a las fracciones X y XXIX del artículo 73 constitucional, no significa que sus facultades impositivas deban limitarse a dichas materias, sino que los Estados están excluidos de ellas. Si bien es verdad que el impuesto citado no está comprendido expresamente en dichas fracciones, ello no impide que la Federación haga uso de las facultades impositivas en que concurre con los Estados. En consecuencia, no habiendo reserva constitucional en esta materia a favor de los Estados, no se infringe el artículo 124 de la Constitución Federal.

Amparo en revisión 9521/65. Guillermo Perales Garza y coga. 30 de julio de 1968. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Jorge Ibaritu.²²

AUTOMOVILES, IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE CONSTITUCIONALIDAD.

-
- 21) PLENO FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 7A VOLUMEN: 60 PARTE: PRIMERA SECCION: JURISPRUDENCIA PAGINA: 88
22) PLENO FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 6A VOLUMEN: CXXXIII PAGINA: 77

De los artículos 31, fracción IV, 65, fracción II, y 73, fracción VII de la Constitución Federal, no se desprende que la facultad del Congreso para imponer contribuciones esté limitada a que esos impuestos, como lo es el relativo a la tenencia o uso de automóviles, no recaigan sobre el capital de los particulares obligados a contribuir para los gastos públicos; en otras palabras ningún precepto de la Carta Magna prohíbe que los impuestos con los que cubren los gastos públicos de la Federación, recaigan sobre el capital de quienes contribuyen a cubrir los propios gastos.

Amparo en revisión 6049/67. Julio Sosa Basáñez y coags. (Acumulados). 16 de abril de 1974. Unanimidad de 18 votos. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.²³

VEHICULOS PROPULSADOS POR COMBUSTIBLE QUE NO SEA GASOLINA, FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNION PARA LEGISLAR EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE.

El Congreso de la Unión está facultado por la fracción VII del artículo 73 constitucional, para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y es claro que los gastos públicos destinados a la conservación y mejoramiento de los caminos vecinales, son gastos presupuestales del Estado, independientemente de que esos gastos se efectúen directamente por órganos oficiales o por un organismo descentralizado. No puede decirse que el legislador elija como objeto del tributo a una actividad la del transporte urbano que no es federal, por que no es la actividad del transporte el hecho o situación generadores del tributo, sino la tenencia de los vehículos propulsados por motores que utilicen un combustible que no sea gasolina. Además, debe decirse que la fracción XXIX del artículo 73 constitucional no limita a las materias que cita en sus diversos incisos las facultades del Congreso de la Unión para imponer o establecer contribuciones, ya que se trata de un señalamiento enunciativo de facultades; que no limita las del Congreso Federal a dichas materias sino que excluye estas de la esfera de los Congresos locales.

Amparo en revisión 4929/59. Unión de Conductores de Camiones de Pasajeros de Nuevo Laredo S.C.L. y coags. 21 de enero de 1964. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Mario G. Rebolledo.²⁴

FACULTADES IMPLICITAS. EL LEGISLADOR LAS TIENE PARA OBLIGAR A LOS CONTRIBUYENTES A QUE EL CALCULO DEL IMPUESTO ACTUALICEN EL VALOR DE LOS OBJETOS GRAVADOS.

Aún cuando en la Carta Magna no existe una disposición que en forma expresa establezca que el legislador tiene facultad de exigir que los contribuyentes actualicen los valores de los objetos gravados mediante las contribuciones para determinar la base de éstas, lo cierto es que esa potestad sí la tiene implícitamente conforme a lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, y 73, fracción VII, en los que se consagra en favor del Poder Legislativo la facultad para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, sin limitarlo en cuanto a que al precisar la forma de cálculo de éstas no pueda exigirle a los causantes actualizar los valores en cita.

Amparo en revisión 369/90. Constituciones Santa María, S.A. 9 de octubre de 1991. Puesto a votación el proyecto modificado, por mayoría de once votos de los señores ministros Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Llanos Duarte, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, García Vázquez, Díaz Romero y Chapital Gutiérrez, se resolvió en lo que es materia de la revisión, revocar la sentencia recurrida y el negar el amparo al quejoso respecto de las leyes de Ingresos de la Federación y del Impuesto al Activo de las Empresas que se reclaman. González Martínez y Presidente Schmill Ordóñez votaron en contra; por mayoría de doce votos de Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Castañón León, López Contreras, Fernández Doblado, Adato Green, Rodríguez Roldán, Cal y Mayor Gutiérrez, Gil de Lester, Villagordoa Lozano, Moreno Flores y García Vázquez se resolvió negar el amparo en relación con el artículo 9o. del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas impugnado; Llanos Duarte, González Martínez, Díaz Romero, Chapital Gutiérrez y Presidente Schmill Ordóñez, votaron en contra. Impedido legalmente: Llanos Cárdenas, Ausentes: Anzula Gutron y de Silva aya. Ponente: Victoria Adato Green. Secretario: Hans Eduardo López Muñoz. Tesis número XLIX/92 aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el martes siete de enero de mil novecientos noventa y dos. Unanimidad de dieciséis votos de los señores

23) PLENO FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 7A PARTE: PRIMERA PAGINA: 14

24) PLENO FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 6A VOLUMEN: LXXIX PAGINA: 43

ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, José Trinidad Lanz Cárdenas, Samuel Alba Leyva, Felipe López de Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio Villagordos Lozano, Fausta Moreno Flores, Santiago Rodríguez Roldán, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, José Manuel Villagordos Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mario Azuela Guitron y Juan Díaz Romero. Ausentes: Ignacio Magaña Cárdenas, Alanacio González Martínez, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez y Noé Castañón León. México, D.F., a nueve de enero de mil novecientos noventa y dos.²¹

ENERGIA ELÉCTRICA. LA FACULTAD DEL SECRETARIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA FIJAR LAS TARIFAS DE SUMINISTRO Y VENTA DE ESTE SERVICIO NO VIOLA EL ARTICULO 73, FRACCIÓN X, CONSTITUCIONAL.

El artículo 73, fracción X, constitucional, otorga al Congreso de la Unión la facultad exclusiva para legislar en materia de energía eléctrica. Asimismo, los artículos 31, fracción XV, de La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 30 y 31 de la Ley Orgánica del Servicio Público de Energía Eléctrica, facultan al Secretario de Hacienda y Crédito Público para fijar tarifas conforme a las cuales se determinarán los precios por el suministro y venta de energía eléctrica, así como para establecer su ajuste, modificación o reestructuración conforme con el procedimiento establecido en el último de los preceptos citados. Ahora bien, esta facultad no viola el artículo 73, fracción X, constitucional, toda vez que la fijación de dichas tarifas no implica en modo alguno, que esté legislado sobre la materia, sino aplicando la Ley del Servicio Público de Energía Eléctrica expedida, precisamente, por el Congreso de Unión en uso de la facultad legislativa señalada.

Amparo en revisión 10056/84. Fábricas de Papel Loreto y Peña pobre, s. a. 20 de septiembre de 1989. Unanimidad dieciocho votos. PONENTE: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Torres. Amparo en revisión 1478/91. María Cristina Gastalia Cano y c/convividos. 4 de junio de 1992. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario/Luis Carlos Cruz Razo. Amparo en revisión 2000/91. Roberto Hágner Molina y c/convividos. 4 de junio de 1992. Mayoría de quince votos Ponente/Felipe López Contreras. Secretaria: María del Pilar Nuñez González. Amparo en revisión 2015/91. Gregorio Abelardo Nuñez y c/convividos. 4 de junio de 1992. Mayoría de quince votos. Ponente: Felipe López Contreras. Secretario: José Manuel de Alba de Alba. Amparo en revisión 2039/91. Arnulfo Alvarado Ortega y c/convividos. 4 de junio de 1992. Mayoría de quince votos Ponente: Luis Fernández Doblado. Secretaria: Guadalupe Ramírez Chávez. El Tribunal Pleno en su Sesión Privada celebrada el miércoles nueve de septiembre en curso, por unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Miguel Montes García, Noé Castañón León, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Víctor Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, Alanacio González Martínez, José Manuel Villagordos Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Gutiérrez, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez; aprobó, con el número 33/1992, la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. Ausente: Santiago Rodríguez Roldán y Felipe López Contreras. México, D.F., a 11 de septiembre de 1992.²²

ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES. COSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 24 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA REFORMADO POR DECRETO DE 30 DE DICIEMBRE DE 1955. NO INVADE FACULTADES EXCLUSIVAS DE LOS ESTADOS, EN CONTRAVENCION DE LOS ARTICULOS 73 Y 121 CONSTITUCIONALES.

El gravamen decretado por dicho precepto no recae sobre la propiedad inmobiliaria sino exclusivamente sobre los productos de los bienes inmuebles arrendados, en cuanto provienen de la actividad mercantil del arrendador, de conformidad con las facultades que confiere al Congreso de la Unión el artículo 73 constitucional en sus fracciones VII y X, para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y para legislar en materia de comercio. Es inexacto que el artículo 121 constitucional reglamente facultades tributarias de la Federación o de los Estados, puesto que su materia se contrae, en cuanto a los bienes inmuebles, a que su régimen de propiedad

-
- 25) PLENO FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 8A TOMO: IX ENERO TESIS: P. XI/92 PÁGINA: 32
26) PLENO FUENTE: GACETA DEL SEMINARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 8A NUMERO: 57. SEPTIEMBRE DE 1992 TESIS: J/P. 33/92 PÁGINA: 20

será el que establezcan las leyes del lugar de su ubicación. No puede invocarse la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, interpretada a contrario sensu, para demostrar que el Congreso de la Unión carece de facultades para decretar contribuciones sobre inmuebles, porque el gravamen de que se trata no afecta la propiedad raíz como tal, sino los productos de su arrendamiento, con fundamento en las precipitadas fracciones del referido artículo 73 de la Carta Fundamental.

Amparo en revisión 2509/58. Javier G. de Quevedo Castañón y c.og. 27 de febrero de 1968. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Jorge Iñárritu. Vol. XCII. Pág. 12. Amparo en revisión 5364/56. Inmobiliaria Geme, S.A. y c.og. (Acumulado), 9 de febrero de 1965. Unanimidad de 19 votos. Ponente: José Rivera Campos. Tesis relacionada con Jurisprudencia 2/65.²⁷

ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES URBANOS. EL ARTICULO 60, FRACCION IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 30 DE DICIEMBRE DE 1964 NO INVADE LA ESFERA DE ATRIBUCIONES DE LOS ESTADOS.

La fuente tributaria del impuesto establecido por el artículo 60, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964, no está constituida por la propiedad inmobiliaria, sino por los ingresos provenientes del arrendamiento de ella, de conformidad con lo dispuesto por la fracción VII del artículo 73 constitucional, que faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Dicho impuesto no invade la esfera de las atribuciones de los estados, porque no grava el acto civil del arrendamiento, sino los ingresos derivados del mismo.

Amparo en revisión 2104/77. Ivonne Cházaro de Zamudio. 5 de octubre de 1982. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Jorge Iñárritu.
NOTA (1): En la publicación original esta tesis aparece con la siguiente leyenda: "Véase: Sexta Época, Volumen XCI, Primera Parte, pág. 20.
NOTA (2) Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pícnico, tesis 6, pág.23 (primera tesis relacionada)".

ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES, PARA FINES ESPECIFICOS. EL ARTICULO 125, FRACCION XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REFORMADO POR DECRETO DE 30 DE DICIEMBRE DE 1958. NO INVADE LA ESFERA DE COMPETENCIA DE LOS ESTADOS.

La fuente tributaria del impuesto establecida por dicho precepto no está constituida por la propiedad inmobiliaria, sino por los ingresos provenientes de tales arrendamientos, de conformidad con lo dispuesto por la fracción VII del artículo 73 constitucional, que faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Dicho impuesto no invade la esfera de los Estados, porque no grava el acto civil del arrendamiento, sino los ingresos derivados del mismo; y aunque es verdad que dicho precepto grava los frutos civiles de la propiedad raíz, sólo afecta los derivados de arrendamientos para fines específicos, porque a través de ellos se obtiene un incremento propio de la inversión de capitales, y porque sobre esta materia no existe reserva a favor de los Estados. En cuanto al artículo 73 constitucional en sus fracciones X y XXIX, que reserva a la Federación algunas materias tributarias, entre las que no aparece el impuesto de que se trata, debe decirse que al Congreso de la Unión por el propio artículo 73, en su fracción VII, para decretar los impuestos necesarios a cubrir el presupuesto, lo hace dentro de los principios de materias expresamente reservados a la Federación o a los Estados, pero también admitiendo otros en que no habiendo reserva expresa han de entenderse como de tributación común para la una y para los otros, conforme a la jurisprudencia número 557 de la Compilación de 1955. El precepto citado no infringe el artículo 115 constitucional, que se refiere al régimen interior de los Estados, porque ninguna de sus fracciones reserva a éstos el impuesto establecido por el citado artículo 125 fracción XII, que recae sobre las rentas provenientes de arrendamientos destinados a fábricas, hoteles, etcétera.

-
- 27) PLENO FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA: 6A VOLUMEN; CXXXII PAGINA: 90
28) PLENO FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE FEDERACION EPOCA: 7A VOLUMEN; 163-168 PARTE: PRIMERA PAGINA: 13

Amparo en revisión 5384/56, -Inmobiliaria Geme, S.A. y coags. 9 de febrero de 1965. (Acumulados). Unanimidad de 19 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos. Tesis relacionada con Jurisprudencia 4/85.³⁸

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS LEGISLATIVOS. LOS PODERES QUE INTERVIENEN EN SU FORMACION NO ESTAN OBLIGADOS A EXPLICARLOS.

Ni el Congreso de la Unión ni el Presidente de la República, en el ejercicio de la función que a cada uno de ellos compete en el proceso de formación de las leyes, tienen obligación de explicar los fundamentos o motivos por los cuales expiden y promulgan las leyes, ya que esa función sólo requiere el respaldo de la Ley Suprema, y no hay duda alguna de que los artículos 65, fracción II, 72 y 73, fracción VII, del Código Fundamental, autorizan al Poder Legislativo federal para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto; en tanto el 89, fracción I, no sólo faculta sino que, además, obliga al titular del Ejecutivo a promulgar las leyes que el Congreso de la Unión expida.

Amparo en revisión 5983/79. Francisco Breña Garduño y coags. 23 de septiembre de 1980. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Volumen 78, pág. 69. Amparo en revisión 3812/70. Inmobiliario Cam. S.A. y coags. (acumulados) 24 de junio de 1975. Unanimidad de 16 votos. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas. Volumen 77, pág. 19. Amparo en revisión 6731/68. Lechera Guadalajara, S.A. 6 de mayo de 1975. Unanimidad de 19 votos. Ponente: Ernesto Aguilar Álvarez. Volumen 38, pág. 27. *Amparo en revisión 1406/48. Carlos y Juan Béistegu. 8 de febrero de 1972. Mayoría de 11 votos. Disidentes: Carlos del Río Rodríguez, Ezequiel Buzguete Farrera, Jorge Izárritu, Manuel Yáñez Ruiz, Pedro Guerrero Martínez, Salvador Mondragón Guerra, Ernesto Aguilar Álvarez y Alfonso Guzmán Neyra.

NOTA: En la publicación original la redacción de la tesis de los asuntos 3812/70 y 6731/68 y 1406/48 es diferente. *En la publicación original no aparece el nombre del ponente.³⁹

-
- 29) PLENO FUENTE; SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA; 6A VOLUMEN; XCII PAGINA; 20
30) PLENO FUENTE; SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION EPOCA; 7A VOLUMEN; 139-144 PARTE; PRIMERA PAGINA; 134

BIBLIOGRAFIA GENERAL

- Acosta Romero, Miguel. "TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO" Novena Edición. Ed. Porrúa, México 1990.
- Aguilar Aguilar, Jorge. "EL MUNICIPIO LIBRE, SU TRAYECTORIA E IMPORTANCIA EN LA VIDA PUBLICA DE MEXICO", (Tesis Facultad de Derecho, Universidad Nacional Autónoma de México), 1946.
- Aguirre Beltrán, Gonzalo. "FORMAS DE GOBIERNO INDIGENA", Revista Histórica, UNAM, México, 1965.
- Angulo y Pérez, Andrés. "RAICES DE LA DEMOCRACIA EN AMERICA", Ed. Selecta Librería O'Reilly, La Habana, Cuba, 1954.
- Aristóteles. "LA POLITICA", Libro Primero, Ed. Porrúa, México 1989, Párrafo Octavo.
- Arrijo Vizcaino, Adolfo. "FEDERALISMO Y TRIBUTACION", y
- Atchababian, Adolfo. "FEDERALISMO Y TRIBUTACION", y
- Wheare, K.C., Federal Government, Oxford University Press, 4ta. Edición, N.Y., 1964 p.s. 10/14, en RTFF, 5to. No. Extraordinario México, 1971.
- , en nota 4, p. 150. Este federalismo cooperativo es también proclamado por Sing y Tripathy.
- Bascole Batalla, Angel. "LA FORMACION DE LAS REGIONES ECONOMICAS EN MEXICO", Ed. UNAM.
- Belenki, "LA INFORMACION EXTRANJERA EN MEXICO" Ed. ERA. México, 1966.
- Burgoa Orihuela, Ignacio. "DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO", Sexta Edición. Ed. Porrúa, México 1986.
- Cfr. Corominas, Juan y José A. Pascual. "DICCIONARIO CRITICO Y ETIMOLOGICO CASTELLANO E HISPANICO", volumen IV.
- Carmona Romay, Adriano. "NOTAS SOBRE LA AUTONOMIA DEL MUNICIPIO", Ed. Librería Martí, La Habana 1950.
- Colín, Mario. en "EL MUNICIPIO LIBRE", Ed. Porrúa, México 1986. Citado por
- Córdova, Efrén. "CURSO DE GOBIERNO MUNICIPAL", Ed. Universidad de Puerto Rico, Río Piedras, Puerto Rico 1964.
- Coronado, Mariano. "ELEMENTOS DE DERECHO CONSTITUCIONAL", citado por Serra Rojas, Andrés.
- C.P. Carlos Silerio Carbajal y C.P. Carlos Cavallero Esponda. "ANALISIS DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y AL ACTIVO 1991", Ed. Themis, 12ava. Edición, México, 1991.
- Cue Cánovas, Agustín. "HISTORIA SOCIAL Y ECONOMICA DE MEXICO", Ed. Trillas, México, 1980.
- Chávez Orozco, Luis. "EL CONTROL DE PRECIOS EN LA NUEVA ESPAÑA; DOCUMENTOS PARA SUS ESTUDIOS RECOPIADO POR..." México, 1953.
- De la Garza, Sergio F. "DERECHO FINANCIERO MEXICANO" Ed. Porrúa, México
- , "EL MUNICIPIO, HISTORIA, NATURALEZA Y GOBIERNO". Ed. Porrúa, México, 1947.
- Duverger, Maurice. "HACIENDA PUBLICA", 5a. Edición, Bosh, Casa Editorial, Barcelona, 1969.
- Fergus Millar. "EL IMPERIO ROMANO Y SUS PUEBLOS LIMITROFES", Ed. Siglo XXI, 2a. Edición, Madrid, 1974.
- Flores Zavala, Ernesto. "FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS", Volumen I, Ed. Porrúa, México, 1959.
- Florezano, Enrique. "PRECIOS DEL MAIZ Y CRISIS AGRICOLA EN MEXICO 1708-1810" Ed. El Colegio de México, México, 1969.
- Fonrouge, Giuliani. Citado por de la Garza, Sergio Francisco, "DERECHO FINANCIERO MEXICANO", Ed. Porrúa, México 1990, No. 153.
- Foustel de Coulanges, "LA CIUDAD ANTIGUA", Ed.

- Porrúa, México, 1980, citado por Robles Martínez, Reynaldo.
- García Gallo, Alfonso "CEDULARIO INDIANO", Libro Primero, recopilado por Diego Encinas, Oficial Mayor de la Secretaría de Cámara del Consejo Supremo y Real de las Indias, Ed. Cultura Hispánica, Madrid, 1945.
- García Mayores, Eduardo. "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO", 14ava. Edición, Ed. Porrúa, México, 1967.
- García Oviedo, Carlos. "DERECHO ADMINISTRATIVO", Tomo I, 9a. Edición, Ed. E.I.S.A., México 1968.
- "DERECHO ADMINISTRATIVO", Ed. del Patronato de Cultura de la Excelentísima Nuriva. Citado por Robles Martínez, Reynaldo.
- García, Trinidad. "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO", citado por García Mayores, Eduardo. "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO", 18ava. Edición, Ed. Porrúa.
- Gibson, Charles. "LOS AZTECAS BAJO EL DOMINIO ESPAÑOL", Ed. Siglo XXI, México, 1978.
- Iglesias, Juan. "DERECHO ROMANO, INSTITUCIONES DE DERECHO PRIVADO", Ed. Ariel. Citado por Robles Martínez, Reynaldo.
- Kelsen, Hans. "TEORIA GENERAL DEL ESTADO", Ed. Nacional Edinal, México 1954.
- Macedo, Pablo. "MEXICO Y SU EVOLUCION", citado por Díaz Cervero, Miguel A., EL MUNICIPIO EN LA VIALIDAD ECONOMICA DEL TERRITORIO DE BAJA CALIFORNIA (Tesis, Licenciatura en Economía, Escuela de Economía), 1967.
- Margain Manautou, Emilio. "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO", Ed. Porrúa, México, 1975, citado por.
- Martins, Oliveira. "HISTORIA DE LA CIVILIZACION IBERICA", Ed. Aguilar, S.A., Madrid, 1968.
- Miranda, José, "LAS IDEAS Y LAS INSTITUCIONES POLITICAS MEXICANAS", Instituto de Derecho Comparado, México, 1952.
- Morales, Hernández, José Ramón. Ponencia: "IMPORTANCIA DEL IVA EN LOS SISTEMAS IMPOSITIVOS Y DE COORDINACION (PERSPECTIVAS DEL NUEVO FEDERALISMO)", presentada en el XX CONGRESO NACIONAL ORDINARIO ANUAL DEL COLEGIO NACIONAL DE PROFESORES E INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS, A. C. Celebrado en Aguascalientes, Ags. los días del 1 al 6 de Febrero de 1996.
- Nava, Guadalupe. "CABILDOS DE LA NUEVA ESPAÑA EN 1808", Ed. S.E.P., México, 1973.
- Ochoa Campos, Moisés. "EL MUNICIPIO. SU EVOLUCION INSTITUCIONAL", Publicaciones del Instituto de Asesoría y Capacitación Financiera Municipal, Colección Cultura Municipal, Ed. BANOBRAS, México 1961.
- Olmeda, Mauro. "EL DESARROLLO DE LA SOCIEDAD MEXICANA", Volúmen II.
- Ota y Caspequi, José María. "EL ESTADO ESPAÑOL EN LAS INDIAS", F.C.E., México, 1976.
- Ovalle Fabala, José, "MUNICIPIO MEXICANO", Revista de la Facultad de Derecho de México, UNAM, México, 1978 T. XXVII.
- Pietro de Francisci, "SINTESIS HISTORICA DE DERECHO ROMANO", Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1954, citado por Robles Martínez, Reynaldo.
- Vid. Pirenne, H. "HISTORIA ECONOMICA Y SOCIAL LA EUROPA MEDIEVAL", citado por Valdeoliano.
- Porras y López, Armando. Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta. México: Editorial Porrúa, Textos Universitarios, S.A., 1976.
- Citado por Ponedá, Adolfo. "EL REGIMEN MUNICIPAL DE LA CIUDAD MODERNA", Ed. Librería General de Victoriano Suárez, Madrid 1936.
- Priestley, Herbert Ingram. "LAS MUNICIPALIDADES

- ESPAÑOLAS EN AMERICA", en D divulgación Histórica, año III, Núm. 4, México, 1492.
- Quintana Roldán, Carlos F. "DERECHO MUNICIPAL", Ed. Porrúa, México, 1965.
- Rabasa, Oscar. "EL JUICIO CONSTITUCIONAL", citado por Burgoa, Ignacio. "LAS GARANTIAS INDIVIDUALES", 4a. Edición, Ed. Porrúa, México, 1965.
- Rivero, Jean. "DERECHO ADMINISTRATIVO", 2a. Edición, Ed. Daloz, París, 1962.
- Robles, Reynaldo. "EL MUNICIPIO", Editorial Porrúa, México 1967.
- Rodríguez Castellanos, Clemente Roberto. "LA JURISPRUDENCIA Y EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION", tesis en opción al título de Licenciado en Derecho División de Ciencias Jurídicas, Universidad de Monterrey, Monterrey, México, Abril de 1984.
- Rodríguez Lobato, Raúl. "DERECHO FISCAL", 2a. Edición, Ed. Haria, México, 1966, citado por.
- Rolland, M., C. "EL DESASTRE MUNICIPAL EN LA REPUBLICA MEXICANA", México, 1939.
- Sáinz de Bujanda, Fernando. "NOTAS DE DERECHO FINANCIERO", Tomo I, Volumen 2, Ed. Universidad Madrid, 1967.
- Sánchez Piña, José de Jesús. "NOCIONES DE DERECHO FISCAL", Ed. Themis, México, 1995
- Sánchez Viamonte, Carlos. "LAS INSTITUCIONES POLITICAS EN LA HISTORIA UNIVERSAL", Ed. Libros, Buenos Aires. Citado por Robles Martínez, Reynaldo.
- Serra Rojas, Andrés. "DERECHO ADMINISTRATIVO", Tomo I, Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, 5a. Edición, Ed. Porrúa, México 1962.
- "DERECHO ADMINISTRATIVO", 3a. Edición, 1965 y 4a. Edición 1968. Ed. Porrúa, México, 1968.
- "DERECHO ADMINISTRATIVO", 6a. Edición, Tomo I, Ed. Porrúa, México, 1974.
- Tena Ramírez, Felipe. "LEYES FUNDAMENTALES DE MEXICO 1808-1957". Ed. Porrúa, México, 1977.
- Tocqueville, Alexis. "LA DEMOCRACIA EN AMERICA", Ed. Fondo de Cultura Económica.
- Valdeollano L., G. "HISTORIA DE ESPAÑA", Ed. Rev. de Occidenta, Madrid, 1973.
- Valadés, José. "EL PORFIRISMO, HISTORIA DE UN REGIMEN". (1876-1884). México.
- Valdés Villareal, Miguel. "PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE REGULAN LAS CONTRIBUCIONES, EN ESTUDIOS DE DERECHO PÚBLICO CONTEMPORÁNEO", Ed. UNAM/FCC, México, 1972.
- Villoro Toranzo, Miguel. "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO", 2a. Edición, Ed. Porrúa, México, 1974.
- Viyao de la Prieta, Pedro. "NOTAS PARA UN ESTUDIO DEL MUNICIPIO". Ed. Colonial, 1943. (Tesis licenciatura en Derecho).
- Von Meyer, Roberto. "HISTORIA DEL DERECHO ROMANO", Traducción Wenceslao Rocas, Ed. Labor, S.A., Barcelona, citado por Robles Martínez, Reynaldo.
- Zertuche García; Héctor Gerardo "LA JURISPRUDENCIA EN EL SISTEMA JURIDICO MEXICANO". Ed. Porrúa, México 1992.
- Zurita, Alonso. "BREVE Y SUMARIA RELACION DE LOS SEÑORES DE LA NUEVA ESPAÑA", Ed. Madrid, 1979.

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

- "DICCIONARIO DE HISTORIA DE ESPAÑA", Coordinado por Germán Bleiberg, Tomo II.
- "DICCIONARIO ILUSTRADO VOX", México, 1990.)
- "DICCIONARIO JURIDICO", IJ-UNAM, Tomo correspondiente

- a las letras de la a la o
- "ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA", TOMO XIX.**
Enciclopedia de Relaciones Internacionales y Naciones
Unidas de Edmund Jan-Camanczyk, Fondo de Cultura Económica,
México, 1976, p. 1033
- "ENCICLOPEDIA UNIVERSAL ILUSTRADA EUROPEA-AMERICANO
ESPASA-CALPE, S.A.",** Tomo XXXVII.
- "MEXICO A TRAVES DE LOS SIGLOS",** Ed. Quillet, 1969,
T. II.

HEMEROGRAFIA

- Diario de los Debates Del Congreso Constituyente 1916-
17. Tomo II, p. 504
- Diario de los Debates. Tomo II.
- Diario de los Debates. Tomo II.
- "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION".** México,
Sria. de Gob. 20, agosto, 1928
- "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION".** México,
Sria. de Gob. 29 de abril, 1933
- "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION".** México,
Sria. de Gob. 8 de enero, 1943
- "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION".** México,
Sria. de Gob. 12 de febrero, 1947
- "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION".** México,
Sria. de Gob. 17 de octubre, 1953
- "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION".** México,
Sria. de Gob. 5 de febrero, 1976
- "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION".** México, .
Sria., de Gob. 6 de diciembre, 1977
- "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION".** México,
Sria. de Gob. 3 de febrero, 1983
- "DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION".** México,
Sria. de Gob. 17 de marzo, 1987
- D.O.F. de 20/VII/21.
- D.O.F. de 27/II/24. Tomo XXVI. No. 47.
- D.O.F. de 25/III/25 en 8 páginas alcance al No. 70
del Tomo XXIX. Su vigencia se determinó en su Segundo
Artículo Transitorio.
- D.O.F. de 31/XII/41. Tomo CXXX. No. 50. Sección
Cuarta.
- D.O.F. de 31/XII/53. Tomo CCI. No. 50. Sección
Cuarta.
- D.O.F. de 31/XII/64. Tomo CCLXVII. No. 49.
- D.O.F. de 30/XII/80.
- Diarios Oficiales de la Federación de 26 y 28 de
diciembre de 1990
- Diario Oficial de la Federación de 20 de diciembre
de 1991
- DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION 15 DE DICIEMBRE DE
1996**

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION (JURISPRUDENCIAS Y SEMANARIOS)

- Jurisprudencia No. 7. Informes 1988. Primera Parte
Pleno, SCJIN, 8a. Epoca.
- Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca,
volumen XXVI, primera parte.
- Semanario Judicial de la Federación, Séptima
Epoca. Cuarta Parte, Tercera Sala, Volúmenes 181-186.
- Semanario Judicial de la Federación, Séptima
Epoca, sexta Parte Tribunales Colegiados de Circuito. Volumen 76.
- Semanario Judicial de la Federación, 8a. Epoca.
Vol. I, Primera Parte JP, 25/90, p. 62
- Semanario Judicial de la Federación, 8a. Epoca,
Tomo IV, 2a. Parte, p. 202

Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca,
volumen XXVI, primera parte, p. 35
Tesis Jurisprudencial No. 11. Apéndice al
Semanario Judicial de la Federación, año 1965. 1a. Parte.
Pleno
Tesis Jurisprudencial No. 40, Segunda Sala, Semanario
Judicial de la Federación, 5a. Epoca. Tomo XVII, p. 113

"LEGISLACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1964-1964".
Editado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,
México, 1964.

Queja 200/52, Oficina Federal de Hacienda en Piedras
Negras, Coahuila, Semanario Judicial de la Federación, Tomo
CXVII.

Salinas Martínez; Arturo. "LA SUPREMA CORTE Y LA
JURISPRUDENCIA OBLIGATORIA", conferencia pronunciada el día 19 de
abril de 1975, con motivo del Sesquicentenario de la Suprema corte de
Justicia, p. 16

Informe a la SCJN, 1969, Parte 1, AR 6136/64, Juan
González Noriega, I-14-69

Informe a la SCJN, 1969, Parte 1, AR 3368/65, Salvador
Damaso Zamudio Salas, VII-26-69.

Informe a la SCJN, 1965, p.119, AR 5384/56,
Inmobiliaria Gema, S. A.

Informe a la SCJN, 1969, Parte 1, p. 184, AR 4371/64,
Cía. Mexicana de Aviación, S. A., VII-15-69.

Informe a la SCJN, 1968, p.74, AR 9521/65, Guillermo
Peralta Garza. Se citan 2 precedentes. Informe a la SCJN, 1969, Vol.
II, p. 178, AR 1528/62, José Cardona Saldaña. Se citan otras
5 tesis.

Informe a la SCJN, 1970, 1a. Parte, pp. 265-266,
Amparo en Rev. 3482/69, Unión de Crédito Agrícola de
Hermosillo, S. A. de C. V.

Informe a la SCJN, 1970, 1a. Parte, pp. 289-290, A. en
R. 4492/49, Víctor Manuel Lamadrid.

Informe Presidente a SCJN, 1969, 1a. Parte, pp. 173-
175 en que se citan 4 ejecutorias. 1012/63, Alicia García
Lizárraga, 10-X-67, SJF, VI Epoca, Vol. CXXIV, 1a. Parte, p. 48

Informe a la SCJN, 1969, 1a. Parte, p. 186; AR
4371/64, Cía. Mexicana de Aviación, S. A., SJF, VII Epoca,
vol. XII, 1a. Parte, p. 23; AR 4081/63, Industria Embotelladora de
Campeche, S. A., SJF, VII Epoca vol. XI, 1a. Parte, p. 62

Idem., voto particular Ministro Mariano Arzuela
Gútrón.

OTROS

Exposición de Motivos a la Iniciativa de Ley del
Impuesto Sobre la Renta, Vigésimo Párrafo.

"Ley General sobre Libertades Municipales" en
"EMILIANO ZAPATA, DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS PUEBLOS",
Comisión Nacional Editorial del PRI, archivo de la Biblioteca del
Museo Nacional de Antropología e Historia.

"LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 1965-1977". Editado
por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,
México, 1977.

Ley del ISR, 1979

Ley del ISR vigente para 1980

Ley del ISR vigente para 1980

Citado de la Revista Time Edición del 19 de junio
de 1978.

AMPAROS EN REVISION

Amparo en revisión 6003/87. Impulsora de Lubricantes Automotrices E Industriales, S.A. de C.V. y Otras, 10 de noviembre de 1988. Unanimidad de 13 votos de los señores Ministros: de Silva Nava, Rocha Díaz, Alba Leyva, Azuela
Ejecutoria visible en el volumen 39, primera parte, pág. 22, bajo el rubro: Amparo en revisión 8165/82, Salvador Piña Méndez, de fecha 22 de marzo de 1972, por unanimidad de 16 votos.

T. II, p. 1568, Amparo Administrativo, Meléndez Mena Américo, 11 de junio de 1918, mayoría de 9 votos, visible en La Interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (1917-1984). Ezequiel Guerrero Lara. Enrique Guadarrama López (compiladores). UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México. 1906. tomo I.

AR 4482/961/2a, Gregorio Garza Guzmán, Informe a la SCJN, 1959.

AR 8420/63, Planta Almacenadora de Gas y Hogar Sonora, S. A. S-JF, VI Época, vol. XXVI, 1a. Parte, p. 35. Se sostiene la misma tesis, con ocasión del Impuesto Federal sobre Vehículos Propulsados por diesel y gas LP en: AR 9531/65, Guillermo Perales Garza, 30-VII-68. AR 6968/65 Ernesto García Elizondo, 6-VI-67 y AR 9391/65, Juan José Leño A., 15-VIII-67, visibles en Informe del Presidente a la SCJN, 1968.

Amparo en Revisión No.2295/89, Compañía Cervecería del Trópico, S.A. de C.V., pp. 91-92-93 Angulo y Pérez. Andrés. "RAICES DE LA DEMOCRACIA EN AMERICA", Ed. Selecta Librería