



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

“EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO UN
INSTRUMENTO PARA LOGRAR LA
RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS Y
FORTALECER EL FEDERALISMO”

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADA EN DERECHO

PRESENTA:
ANA LILIA SÁNCHEZ SÁNCHEZ

ASESORA:
LIC. MARGARITA PALOMINO GUERRERO



CIUDAD UNIVERSITARIA, 2004



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

Cd. Universitaria, D.F., 10 de Febrero de 2004.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante SÁNCHEZ SÁNCHEZ ANA LILIA bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO UN INSTRUMENTO PARA LOGRAR LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS Y FORTALECER EL FEDERALISMO".

Con fundamento en los artículos 8º fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES. FISCAL

A la Universidad Nacional Autónoma de México, la cual a través de sus profesores me concedió el privilegio de recibir los conocimientos necesarios para mi formación profesional y humana.

A mis papás Margarita Sánchez Luna y Manuel Sánchez Sánchez, por confiar en mí y darme la oportunidad de realizar una carrera profesional.

Autonizo a la Dirección General de Bibliotecas de la UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Ana Lilia Sánchez

Sánchez

FECHA: 11/03/04

FIRMA: [Firma manuscrita]

A mis hermanos Miriam y Valdemar, por brindarme su cariño y apoyo.

A mis familiares y amigos, agradeciendo su apoyo y amistad.

ÍNDICE

PÁGINA

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I. LOS INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.

1.1 Clasificación de los ingresos públicos	1
1.1.1 Ingresos ordinarios y extraordinarios	10
1.1.2 Ingresos tributarios y no tributarios	12
1.1.3 Ingresos federales, estatales y municipales	14
1.2. Competencia de la Federación y las Entidades Federativas para la recaudación de ingresos públicos	18
1.3. El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal	23
1.4. Convenios de Colaboración Administrativa	44
1.5. Convenio en materia de derechos	60
1.6. Convenio en materia de aprovechamientos	66
1.7. Convenio en materia de peaje	70
1.8. Convenio en materia de impuesto especial sobre producción y servicios	81

CAPÍTULO II. ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2.1. El impuesto sobre la renta en México	89
2.2. Elementos del impuesto sobre la renta	107
2.3. El concepto de flujo de efectivo en el ISR	117
2.4. Artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre la Renta	128



CAPÍTULO III. EFECTOS JURÍDICO-FISCALES DEL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LISR.

3.1. Antecedentes de la reforma del artículo 154 bis de la LISR	140
3.2. Contenido de la reforma del artículo 154 bis de la LISR	143
3.3. El artículo 154 bis de la LISR como instrumento para una recaudación directa de los Estados	146
3.3.1. Sus repercusiones económicas para la Federación	149
3.3.2. Sus repercusiones económicas para los Estados	152
3.3.3. Sus repercusiones económicas para los Municipios	157
3.3.4. Mecanismos para su implementación	160
3.4. Efectos jurídico-fiscales en la aplicación del artículo 154 bis de la LISR	163
3.5. El artículo 154 bis fortalece el federalismo	165
CONCLUSIONES	172
BIBLIOGRAFÍA	176

INTRODUCCIÓN

La reforma fiscal llevada a cabo el 31 de Diciembre de 2002 trajo consigo la implementación de nuevas disposiciones legales a diversos ordenamientos en la materia, cuya finalidad fue continuar con un programa denominado Nueva Hacienda Pública Distributiva, el cual permitiría a las Entidades Federativas y sus Municipios allegarse de recursos de manera equitativa y asimismo fortalecer sus haciendas públicas.

Es así como en dichas reformas se adicionó a la Ley del Impuesto sobre la Renta en su Título IV referente a personas físicas el artículo 154 bis, mediante el cual se establece una tasa del 5% sobre la ganancia por las operaciones de enajenación de bienes como terrenos y construcciones, misma que se aplicaría en el cálculo del impuesto. Dicho impuesto se prevé, que se entere a las Entidades Federativas en donde se lleven a cabo estas operaciones.

Lo antes expuesto nos motivó a investigar sobre la reforma al precepto aludido e identificar si a partir de dicha reforma se incrementaría la recaudación para los Estados. De tal suerte planteamos como hipótesis, que el artículo 154 bis fortalece el federalismo fiscal en México y realmente constituye un instrumento de recaudación de ingresos públicos; sin embargo a través de nuestra investigación se obtuvieron los argumentos necesarios para afirmar que el artículo 154 bis no cumple con tal objetivo.

Por lo que la presente investigación la desarrollamos en tres capítulos. En su primer capítulo aborda aspectos generales sobre la actividad financiera del Estado en la recaudación de ingresos públicos, llevando a cabo el desarrollo de conceptos generales como: ingresos públicos, sus clasificaciones, la historia del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en nuestro país y sus instrumentos para su funcionamiento como es el caso de los Convenios de Colaboración Administrativa. Posteriormente, en el segundo capítulo nos adentramos al estudio del Impuesto

sobre la Renta, es decir, sus antecedentes, elementos , el esquema de flujo de efectivo en este impuesto, etc. Finalmente, en el tercer capítulo, hacemos alusión específicamente al artículo 154 bis por lo que tratamos los antecedentes de su reforma, su implementación en la Ley, sus repercusiones económicas y sus efectos jurídico-fiscales.

En este orden de ideas, en dicha investigación se pudo confirmar el hecho de que la adición de este artículo no constituye un instrumento eficaz para la recaudación de ingresos públicos por parte de los Estados, esto debido a las consecuencias que implicaría la aplicación del mismo, ya que lejos de generar más recursos, se traduce en una carga administrativa y económica para las Entidades, es decir, el objetivo de este precepto no se logra, ya que al otorgar la Federación a los Estados facultades parciales de recaudación y administración de este impuesto, se están generando más gastos que ingresos, por lo que actualmente se está pugnando para que en las próximas reformas fiscales en cuanto al IVA, por ejemplo, se distribuya la administración del mismo en un 10% para la Federación, en un 2% para los Estados y en un 1% para los Municipios, con lo que se plantea un esquema de equidad tributaria tomando como base la infraestructura de cada uno de los tres niveles de gobierno; pero lo que resulta interesante es el planteamiento de que la recaudación se haga en su totalidad para la Federación y luego se asignen los porcentajes referidos directamente al Estado y al Municipio, lo cual consideramos que es viable ya que precisamente el error que tiene el artículo 154 bis de la LISR es pretender que la recaudación sea directamente por la Entidad Federativa, lo cual lo hace incosteable.

Finalmente pudimos observar que con las reformas realizadas el pasado diciembre de 2003 no se dió modificación alguna al artículo en estudio, lo que confirma que será letra muerta la disposición en comento.

EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO UN INSTRUMENTO PARA LOGRAR LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS Y FORTALECER EL FEDERALISMO.

CAPÍTULO I. LOS INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.

1.1 CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS PÚBLICOS.

El Estado actualmente tiene una serie de funciones que son sumamente variadas y amplias, entre ellas encontramos que tiene que atender las necesidades sociales, el crecimiento económico, la seguridad pública, la construcción de obras públicas, brindar educación, servicios estatales, ya sean públicos o administrativos, etc., por todo esto necesita de recursos pecuniarios para producir, obtener y aplicar los satisfactores que vayan a llenar las necesidades sociales en todo el ámbito del Estado. Por lo antes expuesto su actividad financiera es muy importante, misma que para el maestro Acosta Romero es *"aquella que realiza el Estado para obtener los fondos necesarios destinados a satisfacer las necesidades públicas; es decir, puede tener un doble aspecto, entradas y salidas, activo y pasivo, gastos e ingresos"*.¹ De tal suerte que en materia fiscal permite la recaudación de ingresos públicos. En este orden de ideas, a los gastos que el ente público realiza para el cumplimiento de su actividad, en términos generales, la teoría financiera les llama "gastos públicos", y a los ingresos que debe obtener para hacer frente a esos gastos, "ingresos públicos".

Es así como se hace un cálculo de los posibles gastos que va a tener el Estado en un período determinado, este comprende generalmente un año y la estimación que se hace es de las erogaciones que afrontará en ese lapso por cualquier concepto, es decir, sueldos a sus empleados, gastos de conservación, de adquisición de equipo y maquinaria e inversiones a corto, mediano y largo plazo.

¹ Acosta Romero, Miguel. *Derecho administrativo*. Editorial Porrúa. México, 1991. p519.

Dicha estimación de los gastos trae como consecuencia también un estudio para estimar los ingresos y las medidas que , llegado el caso, deban tomar para cubrir esos gastos. Estos procedimientos se hacen a través de un presupuesto de egresos que contiene todas las previsiones de los gastos que va a efectuar el Estado en un año; es preparado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y presentado al Congreso de la Unión para su aprobación como ley, y tiene una vigencia anual, la cual comprende del 1 de enero al 31 de diciembre. Por otra parte los ingresos se prevén en la Ley de Ingresos de la Federación, y en ella se detallan cuales serán los conceptos económicos que, como ingresos, tendrá el Estado en su ejercicio.

Cabe señalar que el Estado obtiene sus ingresos por muy diversos medios, principalmente por la explotación de sus propios bienes y por el manejo de sus empresas, así como por el ejercicio de su poder de imperio con base en el cual establece contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos públicos, obligación que se consagra en el artículo 31 constitucional, fracción IV que a la letra dice: "*Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:*

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Otros medios por los cuales el Estado puede obtener recursos para su presupuesto son los empréstitos vía crédito interno o externo, la emisión de moneda, el aprovechamiento o enajenación de sus bienes de dominio privado, entre otros. Tales ingresos son manejados por los diferentes órganos de la Administración Pública, siempre sujetos a las disposiciones que regulan la legalidad de su actuación y también son objeto de estudio de diversas materias como la de Finanzas Públicas, el Derecho Administrativo, el Derecho Presupuestario, entre otras. Sin embargo, en este caso el estudio que se llevará a cabo, es desde el punto de vista del Derecho Fiscal, el cual según el maestro Delgadillo Gutiérrez se enfoca al estudio de la obtención de recursos y las normas que regulan la actuación del

Estado para la obtención de los mismos y las relaciones que se generan con esa actividad.²

La clasificación de los ingresos públicos que percibe el Estado, como ya se dijo anteriormente, ha sido abordada por estudiosos tanto de Derecho Administrativo como de Derecho Financiero y Fiscal, y por ello en la doctrina se cuenta con un gran número de criterios de división de ingresos públicos. No obstante, las clasificaciones tienen valor cuando responden a exigencias de orden práctico o a necesidades sistemáticas, y en este sentido consideramos útil ocuparnos de las clasificaciones más conocidas dentro del ámbito fiscal. Así tenemos que los ingresos se dividen en ordinarios y extraordinarios; ingresos tributarios y no tributarios; e ingresos federales, estatales y municipales.

Al respecto el maestro Benvenuto Griziotti clasifica a los ingresos del Estado conforme a un criterio de elección de los recursos con respecto a las generaciones de contribuyentes, así los recursos pueden obtenerse de los bienes dejados por generaciones pasadas y que constituyen el patrimonio del Estado; o de la contribución de generaciones presentes; o bien por medio de empréstitos y emisiones de papel moneda, que vuelcan sobre las generaciones futuras la carga de las deudas contraídas para pagar los gastos actuales soportados por el sistema económico actual. En el primer caso se refiere a los ingresos que fueron creados por generaciones pasadas y que son un fruto, tales como rentas patrimoniales; en el segundo caso se considera a las generaciones presentes generadoras de ingresos mismos que derivan de contribuciones ordinarias y extraordinarias; y finalmente en el tercer caso los ingresos están a cargo de futuras generaciones en casos de deuda pública, empréstitos forzosos o voluntarios y emisión de papel moneda ya que serán pagados por quienes todavía no nacen o no son adultos responsables de la contratación de empréstitos y a quienes se transferirá la carga del endeudamiento público.

² Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis H. Principios de Derecho Tributario. 5ta. Reimpresión. Edit. Limusa. México 1995. p 25.

Hipólito Rossy señala que el estudio del ingreso público debe hacerse desde el punto de vista del Derecho Financiero y no desde el de la Economía Financiera, y por eso rechaza el concepto de ingreso público que considere como tal a cualquier clase de recursos que se procura el Estado para atender a los gastos públicos. Para él sólo tiene la categoría de ingresos, las cantidades que el Estado se puede apropiar por los medios que la ley autoriza, no los que haya de devolver, pronto o tarde, por lo que la noción de ingreso público debe basarse en relación a los efectos que la recepción del dinero haya de surtir en el patrimonio del ente público. Así el autor en cita elabora la clasificación partiendo de tres grandes grupos de ingresos.

1. El primero derivado de relaciones bilaterales con contraprestación individualizada del ente público, provenientes de ingresos de Derecho Privado, de monopolios y servicios públicos o servicios oficiales;
2. El segundo grupo alude a los ingresos provenientes de relaciones unilaterales con contraprestación del ente público a la colectividad, pero individualizado parcialmente, comprendiendo en este supuesto a las contribuciones especiales por obra y mejora o por servicios, en estos casos el particular contribuye con su pago de carácter obligatorio, a la realización de una obra o mejora de beneficio general, pero de la cual resultará individualmente favorecido;
3. finalmente los ingresos obtenidos o derivados de relaciones unilaterales sin contraprestación del ente público.

El tratadista argentino Bielsa clasifica no las fuentes de los recursos, sino a los recursos mismos, en tres grupos: 1. Nacionales, provinciales y municipales; 2. Ordinarios y extraordinarios, siendo los primeros aquellos ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizado, y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios, y 3. Originarios y derivados siendo los primeros, los que provienen del patrimonio del ente público, y los segundos, los que derivan del patrimonio de los particulares, como son los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Aunque estas clasificaciones dan un enfoque distinto al de nuestro sistema legal respecto a la noción de ingreso público, consideramos conveniente incluirlas puesto que son un punto de vista distinto para analizar los ingresos públicos del Estado.

Una vez citadas las anteriores, como punto de partida para el análisis y agrupamiento de los ingresos del Estado, se tiene como elemento fundamental a la Ley que los regula, denominada Ley de Ingresos de la Federación, emitida anualmente por el Poder legislativo en cumplimiento con lo dispuesto en el artículo 74 constitucional, fracción IV que en términos generales señala que son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior, estableciendo el procedimiento que habrá de seguirse para tales efectos y el término de su presentación ; y de acuerdo con sus facultades establecidas en la fracción VII del artículo 73 que a la letra dice: "*Artículo 73. El Congreso tiene facultad:*

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto."

Dicha Ley señala que el Estado percibirá ingresos por diversos conceptos, y de la misma se desprende una clasificación básica que permite dividir a los ingresos en dos grupos: 1. Ingresos fiscales, es decir, aquellos provenientes del poder impositivo del Estado y 2. Ingresos no fiscales, los cuales tienen características diferentes por lo que se les considera así. De tal suerte se establecen como ingresos fiscales los siguientes:

I. Impuestos:

1. Impuesto sobre la renta.
2. Impuesto al activo.

3. Impuesto al valor agregado.
4. Impuesto especial sobre producción y servicios.
 - A. Gasolina y diesel, gas licuado de petróleo para combustión automotriz.
 - B. Bebidas alcohólicas.
 - C. Cervezas y bebidas refrescantes.
 - D. Tabacos labrados.
 - E. Telecomunicaciones.
 - F. Aguas, refrescos y sus concentrados.
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por la Ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
8. Impuesto a los rendimientos petroleros.
9. Impuesto al comercio exterior:
 - A. A la importación
 - B. A la exportación.

10. Impuesto sustitutivo del crédito al salario.

11. Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios.

12. Accesorios.

II. Contribuciones de mejoras como: contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

III. Derechos:

1. Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:

- A. Secretaría de Gobernación.
- B. Secretaría de Relaciones Exteriores.
- C. Secretaría de la Defensa Nacional.
- D. Secretaría de Marina.
- E. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- F. Secretaría de la Función Pública.
- G. Secretaría de Energía.
- H. Secretaría de Economía.
- I. Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.
- J. Secretaría de Comunicaciones y Transportes.
- K. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.
- L. Secretaría de Educación Pública.
- M. Secretaría de Salud.
- N. Secretaría de Trabajo y Previsión Social.
- O. Secretaría de la Reforma Agraria.
- P. Secretaría de Turismo.
- Q. Secretaría de Seguridad Pública.
- R. Secretaría de Desarrollo Social

2. Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público.

- A. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
 - B. Secretaría de la Función Pública.
 - C. Secretaría de Economía.
 - D. Secretaría de Comunicaciones y Transportes.
 - E. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.
3. Derecho sobre la extracción del petróleo.
4. Derecho extraordinario sobre la extracción del petróleo.
5. Derecho adicional sobre la extracción del petróleo.
6. Derecho sobre hidrocarburos.

Por su parte los ingresos no fiscales derivan de la explotación de los recursos del Estado o de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de completar su presupuesto, y dentro de éstos tenemos a los siguientes:

- I. Patrimoniales, incluyen todos aquellos ingresos que el Estado percibe como contraprestaciones por los servicios que presta sin que correspondan a sus funciones de derecho público, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes del dominio privado, es decir lo que se denomina como Productos por el Código Fiscal de la Federación. También quedan incluidos aquellos ingresos que obtienen organismos descentralizados y empresas de participación estatal, los cuales son producto de la riqueza del Estado y que forman parte de su patrimonio. De igual forma se pueden considerar como ingresos patrimoniales del Estado a los demás ingresos que no obstante tener su origen en actividades realizadas de acuerdo a sus funciones de Derecho público, no se derivan del poder de imperio, tales como multas, indemnizaciones, reintegros, regalías, etc. los cuales se denominan por el Código Fiscal de la Federación como Aprovechamientos.

- II. Crediticios, se consideran así a las cantidades que con carácter de préstamo se obtienen por diferentes vías: financiamientos internos o externos, a través de préstamos o la emisión de bonos, los cuales presentan la característica de ser reembolados en su oportunidad. Por otra lado, el manejo de la banca central y el derecho a emitir moneda que corresponde al Estado, constituye una forma también de obtener ingresos. Sin embargo utilizar el emisionismo con tal finalidad constituye un elemento de presión inflacionaria y en la medida en que la emisión provoque inflación, produce los efectos de un ingreso injusto para la comunidad y perjudicial para el Estado. Por otra parte también tenemos al empréstito, el cual anteriormente se concebía como un recurso extraordinario, actualmente se orienta como un recurso común y que no puede estar limitado a situaciones excepcionales, aunque al emitirse el empréstito deberá considerarse la situación del país en la cual deberá existir un ahorro nacional suficiente y la correspondiente propensión a prestarlo.³

Al respecto cabe señalar que el legislador ha plasmado en los tres Códigos Fiscales con los que ha contado nuestro país distintos rubros de ingresos:

1. "En el Código Fiscal de la Federación promulgado el 30 de diciembre de 1938"⁴ y publicado en el Diario Oficial de la Federación al día siguiente, se comprendía una clasificación de los ingresos fiscales en : impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y rezagos;
2. "El segundo Código Fiscal de la Federación promulgado en 1966"⁵, establecía una clasificación cuatripartita de los ingresos fiscales, es decir, eliminaba la categoría de rezagos, quedando únicamente como

³ Ibidem pp. 27-29

⁴ Código Fiscal de la Federación de 1938 citado por el autor Francisco Cárdenas Elizondo en su obra Introducción al estudio del Derecho Fiscal. Edit. Porrúa. México P 206.

⁵ Código Fiscal de la Federación de 1966 citado por el autor Francisco Cárdenas Elizondo en su obra Introducción al estudio del Derecho Fiscal. Edit. Porrúa. México P 207.

rubro de ingresos: los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos;

3. El actual Código Fiscal de la Federación expedido el 30 de diciembre de 1981 introduce nuevos ingresos fiscales y cambia todos los conceptos establecidos en el Código precedente. La clasificación de los ingresos públicos derivada de este nuevo ordenamiento jurídico señala a las contribuciones, las cuales se dividen en impuestos que son: aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Una vez establecida la referencia anterior, corresponde el turno de explicar brevemente las clasificaciones de ingresos públicos relativas a ingresos ordinarios y extraordinarios; ingresos tributarios y no tributarios e ingresos federales, estatales y municipales.

1.1.1 Ingresos ordinarios y extraordinarios.

Esta clasificación de los ingresos públicos del Estado es una de las más conocidas dado que tiene su origen en la Hacienda Pública clásica, conforme a la cual el Estado debía cubrir sus erogaciones ordinarias con igualmente ingresos de tipo ordinario y sólo se permitía allegarse ingresos extraordinarios, cuando se presentarán gastos imprevisibles, como sucede en el caso de guerras, catástrofes naturales, etc.

Actualmente y de acuerdo a nuestro sistema legal, los ingresos ordinarios son aquellos que tienden a cubrir las necesidades fundamentales del Estado, en cada uno de sus ejercicios fiscales y para ese efecto, se expide para la Federación, las Entidades Federativas y para los Municipios la Ley de Ingresos respectiva, misma que como ya se estableció anteriormente, enumera ingresos relativos a impuestos,

derechos, aportaciones de seguridad social, etc. Sin embargo, cabe señalar que las Entidades Federativas y los Municipios han realizado Convenios de Coordinación Fiscal en donde han surgido los ingresos denominados "*participaciones de tributos federales y locales, que también se equiparan a ingresos ordinarios*".⁶

Por su parte los ingresos extraordinarios se perciben por el Estado en circunstancias especiales como son: épocas de crisis económicas; por alguna calamidad social; por causa de fenómenos naturales u otras situaciones que pongan al ente público en un estado de emergencia financiera o un déficit presupuestal. En tales casos se hacen valer los ingresos extraordinarios, entre los cuales destacan:

- El empréstito;
- La emisión de moneda;
- Impuestos extraordinarios o derechos extraordinarios a los que se deban de recurrir;
- Las expropiaciones;
- Los servicios especiales;
- La nacionalización;
- Emisión de bonos de deuda pública, entre otros.

Es importante mencionar que dentro de una adecuada política fiscal se deben hacer uso de ingresos ordinarios, con la moderación y posibilidades financieras del Estado, es decir, tales ingresos no deben ser excesivos ni arbitrarios, lo que ayuda a combatir primordialmente la evasión fiscal por un lado, y por otro, que sean más redituables o que generen más riqueza.

De tal suerte la Hacienda Pública en el Estado moderno, no se concibe sólo como un medio de asegurar la cobertura de los gastos públicos, sino que ahora éstos constituyen un instrumento en manos del Estado para intervenir en la vida pública y social, lo que hace que la elección de los ingresos no deba venir únicamente

⁶ Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 2ª. Edición. Edit. Porrúa. México, 1991. p 11.

motivada por el carácter ordinario o extraordinario de las erogaciones que tenga que realizar el país, sino que debe estar condicionada al logro de las finalidades estatales, por ejemplo, para estimular la producción en los períodos de crisis, evitar el alza de precios y mantener el poder adquisitivo del dinero en los períodos de inflación, etc., es por ello que en opinión de teóricos de Derecho Fiscal y Financiero como Francisco Cárdenas Elizondo, Carlos Giuliani Fonrouge y Héctor Villegas, todos los ingresos públicos son utilizables en todos los momentos.

Finalmente se puede mencionar que los empréstitos son considerados como uno de los típicos ingresos extraordinarios, sin embargo, cabe señalar que se contemplan año tras año, en los presupuestos para las tres esferas de gobierno; se hace un cálculo de ellos en una forma elevada y hasta exagerada, lo cual ha propiciado un fuerte endeudamiento y como consecuencia, incluso, la devaluación de la moneda.

Es así como el maestro Giuliani Fonrouge, señala que el empréstito ha llegado a ser un ingreso ordinario en las finanzas modernas, de manera que su clasificación entre ingreso ordinario y extraordinario, carece de sentido.⁷

1.1.2 Ingresos tributarios y no tributarios.

Primeramente se puede establecer que en los países democráticos, como el nuestro, donde no existe una planificación centralizada y obligatoria, los tributos que el Estado exige a los particulares en el pleno ejercicio de su soberanía, como ya quedó asentado anteriormente, constituyen la principal fuente de recursos para sufragar los gastos públicos y cumplir con las actividades estatales. Es así como se crea una legislación que establece situaciones fácticas generadoras de la obligación de tributar a las que el legislador considera que objetivamente corresponde a cierta

⁷ Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos, Derecho Financiero. Vol. 1. 6ª. Edición. Edit. Depalma. Buenos Aires, 1997. p 241.

aptitud de pago del tributo y al realizarse dichas situaciones, nace en forma automática la obligación a cargo de los contribuyentes de pagar el tributo y el derecho soberano del Estado a exigirlo.

De tal suerte se desprende la clasificación que divide a los ingresos públicos en tributarios y no tributarios, por lo que por ingresos tributarios entendemos a aquellos ingresos públicos que decreta el Estado con un carácter general y obligatorio mediante la expedición de las leyes respectivas, y cuya finalidad es cubrir el gasto público, así tenemos que dentro de esta categoría están los señalados por el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, y que, en consecuencia, tienen su origen en una relación jurídico tributaria, como son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejora, los derechos y los accesorios de contribuciones como, multas, recargos, indemnizaciones y gastos de ejecución.

Por su parte los ingresos no tributarios se pueden considerar por exclusión, a todos los demás rubros de ingresos consignados en la Ley de Ingresos de la Federación, es decir, son los demás ingresos del Estado distintos de las contribuciones que percibe en cada ejercicio fiscal apoyándose en otro tipo de ingresos como son los productos, los aprovechamientos, los empréstitos, la emisión de moneda, los bonos de deuda pública, etc.

En nuestro sistema legal son partidarios de esta clasificación diversos autores como son Sergio Francisco de la Garza y el maestro Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. El primero establece que los ingresos tributarios son exclusivamente los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales y los ingresos no tributarios son los demás ingresos públicos, sea que deriven de un acto de Derecho público o un acto de utilidad pública o de un acto de Derecho Privado.⁸ Por su parte el maestro Delgadillo Gutiérrez señala que en efecto los ingresos tributarios son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y

⁸ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. 18ª. Edición. Edit. Porrúa. México, 1999. p 117.

sus accesorios, sin embargo, establece también que no toda imposición a los particulares puede tener el carácter de obligación tributaria, es decir, existen otro tipo de ingresos que a pesar de ser impuestos por el Estado, no tienen esta característica, caso particular lo constituyen las multas, que no obstante representar ingresos para el Estado, su imposición tiene como antecedente un hecho ilícito, y su finalidad, es ante todo ejemplificativa, ya que con ella se pretende, más que otra cosa imponer un castigo a quien incumple un mandato legal.⁹

En nuestra opinión los accesorios de contribuciones ya citados, si se encuadran en la clasificación correspondiente a ingresos tributarios puesto que como ya se dijo, se derivan del incumplimiento de la obligación tributaria impuesta por el Estado a los contribuyentes para cubrir el gasto público, y sobre todo porque tienen como fundamento legal al Código Ffiscal de la Federación el cual los señala como tributos de acuerdo a los establecido en su artículo 20, primer párrafo que a la letra dice:

"Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate..."

1.1.3 Ingresos federales, estatales y municipales.

En relación a este punto, nuestra Constitución Política señala las bases fundamentales sobre las cuales funciona El Sistema Federal para la recaudación de ingresos públicos, por lo que es de suma importancia desarrollar el tema conforme a los preceptos constitucionales respectivos.

⁹ Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis H. Ob cit. pp. 38-39

MARCO CONSTITUCIONAL	
PRECEPTO	DISPOSICIÓN
Artículo 31, fracción IV.	Es obligación de los mexicanos contribuir para el gasto público así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.
Artículo 115, fracción 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 de los Estados establezcan a su favor.
Artículo 117, fracciones III, IV, V, VI, VII, VIII y IX.	Los Estados no pueden, en ningún caso: III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado; 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 ni extranjera; VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía; VII. Expedir, ni mantener en vigor leyes ni 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; VIII. Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional; IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.
Artículo 118, fracción I.	De igual forma los Estados no tienen facultad, sin el consentimiento del Congreso de la Unión para establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones
Artículo 122, base I, fracción V, inciso b), primer párrafo.	La Asamblea Legislativa en términos del Estatuto de Gobierno, examinará, discutirá y aprobará anualmente el Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.
Artículo 124.	Las facultades que no están expresamente concedidas por la

EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO UN INSTRUMENTO PARA LOGRAR LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS Y FORTALECER EL FEDERALISMO.

	Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.
Artículo 73, fracción VII.	El Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.
Artículo 73, fracción XXIX-A.	El Congreso tiene facultad para establecer contribuciones: 1. Sobre el comercio exterior; 2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto 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; c) gasolina y otros productos derivados del petróleo; d) cerillos y fósforos; e) aguamiel y productos de su fermentación; f) explotación forestal; g) producción y consumo de cerveza.

Conforme al cuadro anterior se puede establecer que de manera general el artículo 31 en su fracción IV señala como una obligación para los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación y del Distrito Federal, Estado o Municipio en que residan, por lo que la calidad de sujeto activo recae sobre éstos, con la diferencia de que sólo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda.

De este precepto se desprenden las demás disposiciones ya establecidas que marcan la competencia tributaria para cada esfera de gobierno; así tenemos en primer lugar, que para lograr darle una verdadera independencia económica a los Municipios se procedió a reformar el artículo 115 constitucional en su fracción IV, por lo que se establece que aquéllos administrarían libremente su hacienda, la cual se forma con los rendimientos de los bienes que les pertenecen, así como las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas de los Estados establecen a su favor. De tal suerte se justifica o fundamenta el derecho del Municipio a percibir ingresos, en cuanto a la necesidad de satisfacer los servicios públicos para la población y cuya suspensión total o parcial ocasionaría daños y perjuicios inmediatos, como lo serían el transtorno y molestia que acarrearían la falta de

prestación de los servicios de barrido y limpieza de las calles, recolección de las basuras domiciliarias, de alumbrado público, de abastecimiento de agua potable, de drenaje, de policía, etc. de ahí que es urgente que el Municipio goce de una sólida situación financiera que permita mantener permanentemente, la prestación de todos los servicios públicos.¹⁰

En el caso de los Estados los artículos 117 y 118 en sus respectivas fracciones, señalan las actividades que no pueden ser gravadas por los mismos; el primer precepto establece aquellas actividades que se entienden reservadas a la Federación, por lo que las Entidades Federativas cuentan con otras fuentes de ingresos que ayudan a cubrir sus presupuestos como son las contribuciones que obtienen por el pago del impuesto predial, sobre nóminas, sobre tenencia o uso de vehículos, etc. ; por su parte el artículo 118 señala como excepción ciertas actividades que pueden ser gravadas por los Estados, siempre y cuando, cuenten con el consentimiento del Congreso de la Unión.

En este orden de ideas el artículo 124 de nuestra Carta Magna establece: "*Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.*", lo que viene a corroborar el hecho de que los Estados pueden obtener ingresos de fuentes que no reservadas de forma expresa a los funcionarios federales.

Respecto al Distrito Federal como ya quedó asentado, el artículo 122, base I, fracción V, inciso b), establece que la Asamblea Legislativa del Distrito Federal en términos del Estatuto de Gobierno examinará, discutirá y aprobará anualmente el Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. De esta forma dicha Ley de ingresos, con vigencia anual, establece claramente los ingresos respecto de los cuales tiene facultad de recaudar el Gobierno del Distrito Federal.

¹⁰ Cfr. Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario. Edit. Porrúa. México, 1999. p. 239.

Por lo que respecta a la Federación tenemos que la lista de ingresos que recauda es muy amplia y tiene como fundamento lo establecido en el artículo 73, fracción VII al señalar que el Congreso de la Unión tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto de Egresos, sin embargo, aun cuando esta facultad es expresamente concedida a la Federación, *“los Estados también pueden establecer las contribuciones necesarias a cubrir sus presupuestos, ya que de no ser así perderían por completo su soberanía al tener que depender económicamente de la Federación.”*¹¹

Asimismo dicho artículo 73 en su fracción XXIX-A señala de manera específica las actividades por las cuales la Federación establecerá contribuciones, sin que esto signifique que no pueda establecer contribuciones sobre otros conceptos que sean necesarios para cubrir su Presupuesto, es así como la Federación puede concurrir con los Estados, afectando otras fuentes, para obtener los recursos suficientes.

Por lo antes expuesto es importante llevar a cabo el desarrollo de nuestro siguiente punto relativo a la competencia que existe entre la Federación y los Estados respecto de la recaudación de ingresos públicos, por lo que a continuación se establece.

1.2. COMPETENCIA DE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS.

Respecto a este tema primeramente cabe señalar que la competencia que se da a la Federación y a las Entidades Federativas, incluyendo al Distrito Federal y Municipios, respecto a la recaudación de ingresos públicos opera conforme al Sistema de gobierno Federal en el cual México se constituye y que se ha venido mencionando con anterioridad, por lo que es menester señalar a grandes rasgos

¹¹ Ibidem. p 228

como funciona dicho Sistema en cuanto al otorgamiento de competencia fiscal para la Federación y las Entidades Federativas.

Así tenemos que el Estado Mexicano entendido como *"la unidad política compuesta por mexicanos que dispone de autodeterminación normativa y territorial, y de reconocimiento internacional"*¹², decidió constituirse por la forma de Estado Federal. En consecuencia su orden normativo se compone de tres instancias parciales en las que se producen normas generales: 1. La constituyente, en la cual opera el órgano productor de normas constitucionales que se aplican en todo el territorio nacional y obliga a todas las personas jurídicas del país. Su integración y atribuciones se contemplan en el artículo 135 constitucional que establece la composición de dicho órgano; 2. La constituida por la Federación, compuesta por el Congreso de la Unión (Cámara de senadores y Cámara de diputados) el cual tiene como principal atribución expedir normas generales, conocidas como leyes, en las materias que la Constitución define. Dicha producción normativa se aplica en todo el territorio nacional y comprende a las personas jurídicas previstas en ella; 3. La constituida por las Entidades Federativas, que cuentan con un órgano legislativo (Congreso o legislatura), tiene a su cargo la elaboración de normas generales, aplicables en el territorio de la entidad federativa correspondiente.

En este orden de ideas se define la competencia de la Federación y de los Estados, y a su vez, los alcances de las leyes que las legislaturas locales aprueben.

Asimismo el artículo 124 constitucional establece claramente un sistema de competencias entre las autoridades federales y las autoridades locales al señalar que las facultades que no estén expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados. Sin embargo, también existe el caso de los Municipios, los cuales son una entidad que dispone de autonomía política y administrativa, distinta de la de los Estados miembros; su reglamentación constitucional determinada en el artículo 115 ha permitido que las

¹² Sánchez Bringas, Enrique. Derecho Constitucional. 2ª. Edición. Edit. Porrúa. México, 1997. p 312.

atribuciones de los ayuntamientos se incrementen, por lo que el sistema de distribución de competencias en México, según el maestro Sánchez Bringas y con fundamento en los artículos 115 y 124 constitucionales, debe expresarse en los siguientes términos: *"las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a la Federación y a los Municipios, se entienden reservadas a favor de los Estados."*¹³

Por otra parte, cabe señalar que los diversos tipos de competencia entre la Federación y los Estados se derivan de ciertos criterios, como: existen áreas donde la Federación y los Estados coinciden; en otras, la Federación dispone de la facultad pero no de manera exclusiva y los Estados están impedidos a realizarla por una prohibición expresa; en otros casos, la Federación tiene la facultad sin que sea exclusiva y los Estados no tienen prohibición para realizarla pero la naturaleza de la atribución no les permite su ejercicio.

De tales variantes se desprende la siguiente clasificación de atribuciones: 1. Reservadas y delegadas, de acuerdo a las primeras tenemos que son aquellas donde el sujeto originalmente titular de las atribuciones no delegó a favor del sujeto receptor, en este caso son las facultades que los Estados mantuvieron para sí, respecto a las segundas son aquellas en donde el titular originario de las atribuciones delegó a favor del sujeto receptor, un ejemplo de esto son las atribuciones que los Estados no pueden desarrollar por haberlas delegado a favor de la Federación; 2. Facultades expresas e implícitas, en el primer supuesto se trata de las facultades que la Federación puede realizar ya que de manera manifiesta le fueron delegadas por los Estados o porque éstos se encuentran imposibilitados para desarrollarlas, por lo que se refiere a las implícitas, son aquellas que la Constitución asignó a la Federación a través de alguna facultad expresa, es decir, no se delegó de manera específica, sin embargo por ser accesoria de la expresa se entiende delegada; 3. Compartidas y concurrentes, las primeras se refieren a las materias en que la Constitución permite a la Federación y a los Estados desarrollar la misma

¹³ Ibidem p. 315

atribución, respecto a las concurrentes tenemos que éstas tienen su origen en el Derecho Constitucional de Estados Unidos, en cuanto a las situaciones suscitadas entre la Federación y los Estados por la definición de atribuciones. En México se plantea como una interrogante en cuanto a qué sucede cuando la Federación ha sido omisa en el desarrollo de alguna facultad que los Estados le delegaron, como respuesta se establece que éstos tienen el derecho de reasumir y ejercer la facultad porque las atribuciones que se entregaron a las autoridades federales no deben dejar de realizarse. Sin embargo, una parte de la doctrina ha llegado a considerar que estas facultades no pueden existir en nuestro país ya que al asumir las atribuciones por parte de los Estados sería un acto de autoridad violatorio del derecho de legalidad establecido en el artículo 16 constitucional.¹⁴

Una vez establecido lo anterior abordaremos específicamente lo referente a la competencia que en materia fiscal se establece para la Federación y las Entidades Federativas respecto a la recaudación de ingresos públicos.

En este orden de ideas la competencia fiscal entre Federación y Estados se refiere al conjunto de atribuciones que pueden llevar a cabo determinados órganos o sujetos de derecho público para intervenir en el proceso de comprobación, determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones, y en general del cumplimiento de las obligaciones fiscales que constituyan un ingreso público para nuestro país; dichas atribuciones o facultades necesariamente deben estar asignadas conforme a los medios autorizados por la ley.¹⁵ Es así como en lo referente a la recaudación de ingresos públicos existe todo un marco jurídico cuya base se encuentra establecida en la Constitución Política, de tal suerte existen determinados preceptos que señalan de manera precisa la competencia entre Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios respecto a la materia impositiva. Tales preceptos ya han sido señalados con anterioridad, sin embargo, es menester hacer un breve planteamiento de los mismos en el cuadro correspondiente.

¹⁴ Ibidem pp 315-319.

¹⁵ Cfr. Cardenas Elizondo, Francisco. Ob cit. p 316.

**DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS ENTRE LA
FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES
FEDERATIVAS
PARA LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS
PÚBLICOS.**

Artículo 31, fracción IV.- Establece como una obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Artículo 115, fracción 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 de los Estados establezcan a su favor.

Artículo 117, fracciones III, IV, V, VI, VII, VIII y IX.- La Federación tiene competencia fiscal exclusiva cuando la Constitución Federal prohíbe a los Estados imponer gravámenes sobre determinadas fuentes, tal es el caso e las fracciones enunciadas.

Artículo 118, fracción I.- De igual forma los Estados no tienen facultad, sin el consentimiento del Congreso de la Unión para establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones

Artículo 122, base I, fracción V, inciso b), primer párrafo.- La Asamblea legislativa del Distrito Federal establecerá las contribuciones necesarias para cubrir su presupuesto.

Artículo 124.- Las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

Artículo 131.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional.

Artículo 73, fracción VII y XXIX-A.- La Federación tiene competencia fiscal ilimitada para imponer contribuciones con base en la fracción VII de este precepto, de igual forma tiene competencia exclusiva en los casos que señala la fracción XXIX-A..

De lo anteriormente expuesto, se desprende otro tema muy importante en donde se establece la organización bajo la cual opera nuestro sistema fiscal, por lo que a continuación se lleva a cabo un breve desarrollo del mismo.

1.3. EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL.

Como ya ha quedado asentado en puntos anteriores, nuestro país se estructura como un Estado Federal y es a partir de su independencia cuando se dan los cambios más importantes en su vida social, política y económica; en este último aspecto específicamente en el ámbito fiscal, se dan diversas regulaciones por lo que a la materia impositiva se refiere, delimitando a su vez, las facultades que conciernen a la Federación y a las Entidades Federativas.

El Sistema Federal fue instituido jurídicamente por el Constitución de 1824 en la que se estableció que México se constituía en un régimen republicano, representativo popular y federal, de igual forma se integraba por estados independientes, libres y soberanos en su administración y gobierno interior, sin embargo, no se delimitaron los ámbitos de competencia en materia fiscal entre los niveles de gobierno federal y de los estados miembros, es decir, no se estableció ningún principio de distribución de ingresos y es por lo que se dice que nuestro país logra su independencia sin una estructura impositiva adecuada, lo que aunado al decrecimiento en diversas actividades económicas por la guerra, provocaba la insuficiencia de recursos fiscales.¹⁶

En 1835 se revocó la estructura federal del Estado, sustituyéndola por el régimen central. En diciembre de 1836 se emitieron las Siete Leyes Constitucionales, que ratificaban el centralismo. En esta norma constitucional de tendencias aristocratizantes, cuya institución más característica fue el Supremo Poder

¹⁶ Cfr. Constitución Política de 1824 citada por el autor Benjamín Retchkiman K. en su obra *El federalismo y la coordinación fiscal*. Universidad Nacional Autónoma de México. México 1981. p. 60

Conservador, se dispuso la abrogación de la estructura federal, convirtiéndose los antiguos estados en departamentos y en materia fiscal la consecuencia fue la centralización de rentas. Las juntas departamentales tenían facultad para iniciar leyes fiscales, así como atribuciones para examinar y aprobar las cuentas de la recaudación e inversión de sus propios arbitrios.¹⁷

En 1846 se volvió al sistema federal restableciéndose la Constitución de 1824 y convocándose a una asamblea constituyente que expidió el Acta de reformas de 1847, la cual confirmó el federalismo. En cuanto a la materia fiscal se volvió a adoptar por la asignación de determinados ingresos para la Federación, y otorgar a los estados todas las fuentes fiscales no reservadas para la primera. Entre los gravámenes destinados al financiamiento de la Federación se encontraban los establecidos sobre el comercio exterior; el impuesto sobre moneda; los productos de renta del tabaco, correos, lotería nacional, papel sellado, así como los ingresos que se percibían en el Distrito Federal y en los territorios. Al igual que en las anteriores normas que distribuyeron los recursos fiscales entre el gobierno nacional y las entidades federativas, se volvió a imponer un contingente a cargo de los Estados para compensar por su amplio poder impositivo y se dispuso que en caso de incumplimiento se intervendrían las rentas de cada entidad federativa.¹⁸

El sistema federal tuvo vigencia hasta 1853, cuando al triunfo de una rebelión militar se expidieron las Bases para la administración de la República que instituyeron el régimen central. En ese mismo año se dispuso la centralización a favor del supremo gobierno de todas las contribuciones y rentas generales de los estados y territorios, pero los municipios siguieron percibiendo sus ingresos con base en las disposiciones expedidas con anterioridad. Sin embargo, en 1856 se

¹⁷ Cfr. Las siete leyes constitucionales de 1836 citada por el autor Benjamín Retchkiman K. en su obra El federalismo y la coordinación fiscal. Universidad Nacional Autónoma de México. México 1981. p. 64.

¹⁸ Cfr. Retchkiman K., Benjamín y Gil Valdivia Gerardo. El federalismo y la coordinación fiscal. Universidad Nacional Autónoma de México. México 1981. p. 65

expidió el Estatuto orgánico provisional, de carácter federalista, que restableció la Hacienda Pública a niveles federal, estatal y municipal.¹⁹

Durante el Congreso constituyente de 1856 y 1857 las discusiones sobre asuntos financieros estuvieron enmarcadas en el contexto del liberalismo, lo que dio como resultado que en la norma constitucional de 1857 se estableciera en la fracción II de su artículo 31 en donde se establecía que era obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, tanto de la Federación como de los estados y los municipios en que residiesen, de la manera proporcional y equitativa que determinaran las leyes. Posteriormente dicha disposición pasaría a la Constitución de 1917 en la fracción IV del citado artículo 31.²⁰

En el aspecto fiscal, Juárez expidió en 1859 una circular en la que establecía que todos los impuestos directos sobre las personas, las propiedades, los establecimientos de giro e industria y las profesiones se destinarían al financiamiento de los estados, en tanto que las contribuciones indirectas al de la Federación. Además se estableció un gravámen adicional sobre todo entero que debiera hacerse por cualquier concepto en las oficinas federales, del distrito y territorios federales, así como en las particulares de los estados, quedando exceptuados algunos pagos menores.

Es así como la inestabilidad política de la época hacía del sistema fiscal un aparato ineficaz tanto por lo primitivo de los tributos como por su defectuosa administración, lo cual hacía depender el financiamiento de la federación con exceso de los gravámenes al comercio exterior. Esto se debía a la facilidad del cobro del producto de las aduanas, así como su relativo rendimiento. Uno de los problemas fiscales más importantes durante el siglo XIX, por lo que a la materia impositiva se refiere, lo constituyeron los gravámenes alcabalatorios establecidos por los estados y los municipios que obstaculizaron el comercio interno, impidiendo

¹⁹ Ibidem. p. 66

²⁰ Cfr. Constitución Política de 1857 citada por el autor Benjamin Retchkiman K. en su obra El federalismo y la coordinación fiscal. Universidad Nacional Autónoma de México. México 1981. p. 60

así el desarrollo de numerosas actividades económicas. El artículo 120 de la Constitución de 1857 prohibió a las entidades señaladas restringir el comercio interestatal, pero no fue posible suprimir las alcabalas dada su importancia financiera. Finalmente en 1895 se reformaron los artículos 111 y 124 constitucionales, lográndose con ello reducir sustancialmente la existencia de esos gravámenes.

En el período revolucionario preconstitucional se emitieron diversas disposiciones de carácter tributario entre otras destacan las siguientes: se estableció un impuesto predial federal sobre toda finca rústica particular; se emitió un acuerdo prohibiendo el otorgamiento de concesiones con privilegios o exenciones de impuestos, así como gravámenes alcabalatorios; y se prohibió a los estados establecer más contribuciones que las expresamente señaladas en sus respectivas normas constitucionales.²¹

Con la Constitución de 1917 se establece la competencia en materia tributaria en el artículo 73 en sus fracciones VII y XXIX, sin embargo, no se opta por una delimitación de la competencia federal y 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 (Arts. 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 (Art. 73, fracción X y XXIX); y c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (Arts. 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118). Es así como se delimita con toda claridad las facultades exclusivas del Congreso de la Unión para legislar en materia tributaria y la concurrencia legislativa en la misma materia entre dicho organismo federal y las legislaturas locales.²²

²¹ Cfr. Retchkiman K. Benjamín y Gil Valdivia Gerardo. Ob. Cit. pp. 67-74

²² Cfr. Burgoa Orihuela, Ignacio. Derecho constitucional mexicano. 12ª. Edición. Editorial Porrúa. México. 1999. pp. 646-647.

En la década de los años veinte se efectúa una amplia labor de modernización del sistema jurídico aplicable en varios ámbitos de la economía. Es así como en 1925 se celebró la *Primera Convención Nacional Fiscal* con la participación de autoridades hacendarias federales, entre ellas el Ingeniero Alberto J. Pani quien fungía como secretario de Hacienda y Crédito Público y que tuviera un papel muy importante al impulsar las reformas monetarias de nuestro país en 1931 y 1932²³, y de los representantes de las entidades federativas, cuyo propósito era debatir la forma de mejorar las haciendas públicas locales. En esta época era clara la ineficacia de la descentralización económica del Estado Federal, y uno de los problemas era la centralización fiscal, esto como consecuencia de que la Constitución de 1917 no distribuyó las competencias tributarias entre la Federación y los estados, convalidando el sistema de la coincidencia. La coexistencia de varias estructuras tributarias provocaba entre otros problemas la multiplicación de los gastos de recaudación; la variedad de gravámenes al consumo, entre otros. En la propia convocatoria de la Convención se propuso delimitar las competencias locales y la federal en materia fiscal, así como elaborar un plan nacional de arbitrios para unificar el sistema fiscal en toda la República, distribuyendo con mayor equidad la carga fiscal entre los causantes. Al terminar la convención algunas de las recomendaciones más importantes fueron las siguientes:

1. Adicionar el artículo 131 constitucional consignando la celebración cada cuatro años de una convención nacional fiscal. Ésta propondría los impuestos que debieron causarse en toda la República, la unificación de los sistemas fiscales y la delimitación de las competencias de las distintas autoridades tributarias;
2. La adición a la fracción III del artículo 117 constitucional integrando un sistema de participaciones en impuestos federales para los estados y los municipios;

²³ Cfr. Musacchio Humberto. Diccionario Enciclopédico de México. Ira. Reimpresión. Edit. Cargraphics. S.A. México 1997. p. 1445.

3. También se recomendó al Ejecutivo Federal la organización de un cuerpo consultivo fiscal que instrumentara los acuerdos tomados en la Convención;
4. Se propuso una delimitación de competencias tributarias otorgando a las autoridades locales la facultad exclusiva para gravar la propiedad raíz, así como los actos no comerciales. Por su parte, la Federación establecería los impuestos a la industria y al comercio, pero otorgando participaciones a las entidades federativas. En cuanto a los gravámenes sobre sucesiones y donaciones se gravarían a nivel local, pero la Federación fijaría determinadas cuotas.

En 1926 Plutarco Elías Calles, quien era Presidente de la República envió un proyecto de reforma constitucional para hacer efectivas las recomendaciones de la Convención pero el mismo fue rechazado.

Es así como en 1933 se realizó la *Segunda Convención Nacional Fiscal*, siendo algunas de sus conclusiones más relevantes las siguientes:

1. Se debería evitar la múltiple imposición y la labor recaudatoria se efectuaría por una sola autoridad;
2. Al igual que en la anterior Convención, se recomendó que fuese de la competencia impositiva local el establecer gravámenes sobre la propiedad raíz y sobre actos jurídicos no comerciales realizados en su territorio, así como sobre servicios públicos y concesiones locales;
3. También se recomendó que fuese exclusivo para la Federación, aunque no limitativo, el poder gravar el comercio exterior, el ingreso, la producción, y explotación de determinados recursos naturales, la industria en algunos casos, así como servicios públicos y concesiones federales, participando a los estados y a los municipios de los beneficios derivados de estos gravámenes; y

4. Otra conclusión fue imponer contribuciones a la industria y el comercio en forma uniforme a iniciativa presentada por la Federación y las entidades federativas, así como repartir los ingresos derivados de estos gravámenes. Las recomendaciones de esta segunda Convención tampoco fueron realizadas.²⁴

En 1936 el presidente Lázaro Cardenas envió al Congreso de la Unión un proyecto de reformas a la Constitución también con el objeto de solucionar el problema de la distribución de ámbitos fiscales entre el orden federal y las entidades federativas. Esta iniciativa no fue aprobada, pero es importante por las soluciones que en ella se apuntaban como: se propuso conservar y aun ampliar la competencia fiscal de la federación, pero concediéndose en la mayoría de los impuestos participación a los estados y a los municipios. Según el proyecto debía ser competencia exclusiva de la federación los impuestos al comercio exterior; así como los gravámenes sobre la renta y sobre explotación de recursos naturales, otorgando participación en ambos; también se propuso que fuese facultad exclusiva del orden federal gravar a las instituciones de crédito y a las sociedades de seguros, participando los estados de este último impuesto.²⁵

Posteriormente "en 1947"²⁶ se celebró la *Tercera Convención Nacional Fiscal* en cuya convocatoria se expresaron los siguientes objetivos: establecer un sistema nacional de distribución de los gastos públicos entre los contribuyentes; planear la forma en que los tres niveles de gobierno (Federación, Estados y Municipios) deban distribuirse la facultad de establecer y administrar los impuestos; y determinar las bases de la colaboración entre los diversos niveles y las fórmulas de entendimiento entre ellos y los particulares que permitan reducir al mínimo los gastos de recaudación y control de los impuestos para maximizar su rendimiento.

Algunas de las conclusiones más importantes de esta Convención fueron:

²⁴Cfr. Retchkiman K, Benjamín y Gil Valdivia, Gerardo. Ob. Cit. pp. 74-76.

²⁵ Cf. Carpizo, Jorge. El sistema federal mexicano. Los sistemas federales del Continente Americano. Editorial Fondo de Cultura Económica. México, 1972. p. 493.

²⁶ Retchkiman K, Benjamín y Gil Valdivia Gerardo. Ob. Cit. p 77.

1. Se ratificó que los ingresos exclusivos de la Federación se integraban con los gravámenes al comercio exterior y sobre la renta, los derechos por servicios públicos federales, los productos de sus inversiones y bienes propios y los aprovechamientos que fuesen resultado del ejercicio de sus funciones legales.
2. Otra conclusión fue establecer como ingresos privativos de los estados y de los municipios, sin conceder ninguna participación a la Federación, los impuestos sobre la propiedad raíz rústica y urbana, ganadería, productos agrícolas, traslación de dominio de bienes inmuebles, comercio al menudeo de artículos de primera necesidad y sobre expendios de bebidas alcohólicas. Para realizar esta recomendación se sugirió a la Federación dirigir el gravámen federal sobre la compraventa de inmuebles y sobre expendios de bebida alcohólicas.
3. Se recomendó atribuir exclusivamente a los Municipios las contribuciones sobre diversiones y espectáculos públicos, mercados, comercio ambulante y menudeo, los derechos por servicios públicos municipales y los que se causan por las licencias, autorización, registro y permisos que expida la autoridad municipal.

De igual forma en esta Convención se recomendó el establecimiento por la Federación del Impuesto sobre ingresos mercantiles con participación a Estados y Municipios. Con la creación de este impuesto general sobre las ventas se dio un paso muy importante en la evolución de la imposición indirecta.²⁷ Por otro lado, también se sentaron las bases del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el cual cristalizó en 1949 cuando empezaron a coordinarse diversas entidades federativas con la Federación, y en el año de 1953 se aprueba la primera Ley de Coordinación Fiscal de la Federación, como consecuencia se celebraron diversos convenios en materia fiscal federal relativos a los impuestos sobre: la renta aplicable a causantes menores y causantes sujetos a bases especiales de tributación, sobre ingresos mercantiles, sobre tenencia de vehículos, sobre la industria del alcohol, aguardiente,

²⁷ Ibidem. pp. 77-78.

azúcar y envasamiento de bebidas alcohólicas, sobre producción de cemento, llantas y cámaras de hule, aguas envasadas, para la práctica de visitas de inspección fiscal, etc.

Dicha Ley de 1953, contenía los siguientes aspectos:

LEY DE COORDINACIÓN FISCAL DE 1953

Supresión de
procedimientos
alcabalariorios en el país.

Procedimientos para que la
Federación revisara las leyes
o sistemas de recaudación en
aquellos estados en que se
consideraba se violaba la
Constitución.

Sanciones al Estado renuente a
seguir el programa propuesto,
con la retención parcial o total
de las participaciones.

Creación de la Comisión
Nacional de Arbitrios, en
sustitución de la
Comisión Ejecutiva del
Plan Nacional de
Arbitrios.

²⁸ Cfr. El Municipio en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Instituto para el Desarrollo de las Haciendas Públicas. México 1995. p. 45.

En 1970 se inicia la política de la Federación para obligar a todos los Estados a coordinarse con aquélla en la materia en comento, pues no obstante que en la legislación respectiva se ha regulado como una determinación potestativa, espontánea y libre de parte de los Estados, desde el punto de vista político ha sido lo contrario.

En 1978 se crea la nueva Ley de Coordinación Fiscal, que abroga a la anterior y entra en vigor en 1980, estableció un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal al que se adherieron las entidades federativas que así lo desearon mediante la firma de convenios que se celebraron con la Secretaría de Hacienda y Crédito público y con ello pudieron participar en los Fondos General de Participaciones y Financiero Complementario de Participaciones señalados en la ley en comento²⁹.

Este último estuvo vigente hasta 1989 cuyos recursos provenían de un porcentaje determinado de los ingresos totales anuales de la Federación, mismos que pasaron a formar parte del Fondo General posteriormente.

Por otra parte, las entidades federativas podían celebrar los convenios ya citados a cambio de abstenerse de establecer o mantener en vigor gravámenes locales y municipales que contrariaran a la Ley del Impuesto al Valor Agregado y a la Ley del Impuesto Especial sobre Productos y Servicios.³⁰

Esta Ley de 1978 estableció una serie de elementos que hoy en día siguen vigentes, los cuales se señalan en el cuadro siguiente:

²⁹ Cfr. Hoyos D'addona, Roberto. Antecedentes inmediatos de la coordinación fiscal (1979). Revista INDETEC. No. 100. mayo- junio. Guadalajara, Jalisco, México. 1996. p 199.

³⁰ Cfr. El Municipio en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Ob cit. p 62

LEY DE COORDINACIÓN FISCAL DE 1978

OBJETIVOS	ORGANISMOS	CONVENIOS	FONDOS
Coordinar el Sistema Fiscal Federal con los Estados, Municipios y Distrito Federal.	Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.	Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.	Fondo General de Participaciones.
Establecer la participación que corresponda a sus hacienda públicas en los ingresos federales	Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.	Convenio de Colaboración Administrativa en Materia fiscal Federal.	Fondo de Fomento Municipal.
Fijar las reglas de Colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales.	Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. (INDETEC).	Declaratorias de Coordinación. - ISAI - Derechos	Reserva de Contingencia.
Constituir los organismos en materia de coordinación y dar la base de su organización y funcionamiento.	Junta de Coordinación Fiscal.		Reserva de Compensación.

De tal suerte se conceptualizó al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal como *"el régimen jurídico relativo a las participaciones de tributos y otros ingresos federales a favor de las entidades federativas y municipios, incluyendo reglas sobre la colaboración administrativa, las conducentes a los organismos en materia de coordinación fiscal, y sobre los montos porcentuales que deben otorgarse a dichas entidades políticas, para que con ello se fortalezca sus respectivas haciendas públicas y se restrinja parcialmente el problema de la doble o triple tributación sobre los ingresos u objetos gravables"*.³¹

Es así como en 1979 se celebran entre la Federación y las Entidades Federativas los convenios de colaboración administrativa, respecto de tributos federales

³¹ Sánchez Gómez, Narciso. Ob. Cit. p. 128

coordinados, como una nueva mecánica en la desconcentración administrativa fiscal federal, para que diversos actos relacionados con la determinación requerimiento y control de obligaciones fiscales, así como la imposición de multas y recargos queden a cargo de las autoridades fiscales estatales, incluyendo los conducentes a las funciones de fiscalización, asistencia y consultas que formulen los contribuyentes, registro de los mismos, entre otros.

Hoy en día nuestro Sistema Nacional de Coordinación Fiscal cuenta con características propias, mismas que son establecidas por la Ley de Coordinación Fiscal vigente en los preceptos respectivos , tales como:

1. Las entidades que deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, lo harán mediante convenio que celebren con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mismo que es autorizado o aprobado por su legislatura local.
2. De igual forma con aprobación de la legislatura de que se trate, podrán dar por terminado el convenio.
3. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno de la Entidad respectiva, deberán ordenar la publicación en el Diario Oficial de la Federación y en el Periódico Oficial de la entidad, del convenio celebrado, por el cual dicha entidad se adhiera; del acto por el que se separa del Sistema y de los decretos de la legislatura de la entidad, en los cuales se autoricen o se aprueben dichos actos.
4. La adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal debe llevarse a cabo integralmente y no sólo en relación, con algunos ingresos de la Federación.
5. Por otro lado, las entidades que no deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, participan en los impuestos especiales a que se refiere el

inciso 5º de la fracción XXIX-A del artículo 73 constitucional, en los términos que establecen las leyes respectivas.

6. Otra característica muy importante es que las autoridades fiscales de las entidades que se encuentran adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus Municipios, si así es el caso, son consideradas en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales. Por lo que se procederá en contra de los actos que realicen, conforme a los medios de defensa que establezcan las leyes federales.
7. La recaudación de los ingresos federales se hace por las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas autorizadas por las entidades, según se establezca en los convenios o acuerdos respectivos.

En este orden de ideas podemos establecer que al hablar de coordinación fiscal en México, se habla necesariamente de un largo proceso de participación responsable y libre de los tres niveles de gobierno, unidos en un mismo esfuerzo, con el firme propósito de fortalecer el federalismo, ya que es un elemento básico para alcanzar un crecimiento estable y equitativo entre las distintas regiones del país. De igual forma es indispensable aplicar una política nacional armónica respecto a las facultades impositivas de las entidades federativas, evitando con ello una anarquía tributaria.

De tal suerte el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal debe cumplir con una serie de objetivos que vayan encaminados al desarrollo y crecimiento económico del país, mismos que se citan a continuación:

1. Fortalecer el federalismo fiscal;

2. Distribuir eficientemente las participaciones entre las Entidades Federativas adheridas al Sistema;
3. Evitar una anarquía tributaria a nivel nacional con la aplicación de nuevas facultades impositivas;
4. Incrementar los ingresos propios de los gobiernos locales; y
5. Fortalecer el Municipio, considerado como la base de la organización política y económica de la Federación.³²

Dentro de este Sistema de Coordinación Nacional se crea el Fondo General de Participaciones el cual a partir de 1973 ha tenido un amplio desarrollo, el mismo ha permitido a las Entidades Federativas y Municipios aumentar sustancialmente sus ingresos ordinarios, gracias a ello se puede decir que más del setenta por ciento de percepciones fiscales se componen de este rubro, fortaleciendo con ello significativamente sus haciendas públicas, sin hacer a un lado que a pesar de esto la demanda de ingresos públicos sigue siendo discutible y atendida en forma insuficiente hasta nuestros días como consecuencia lógica del fuerte crecimiento demográfico en el territorio nacional.

Cabe mencionar que las reformas a la Ley de Coordinación Fiscal en el período comprendido de 1981 a 2002, están referidas principalmente al Sistema de Participaciones Federales, y como consecuencia el objetivo plasmado en la Ley de Coordinación Fiscal de 1978 permanece inamovible, debido a que a través de él se ha logrado armonizar el sistema federal fiscal evitando la doble tributación, a la vez que se han fortalecido las haciendas públicas.

³² Cfr. Hoyo D'addona, Roberto. Ob cit. p 230.

Así tenemos que actualmente el Fondo General de Participaciones se constituye de acuerdo a lo establecido en el artículo 2 de la Ley de Coordinación Fiscal de la siguiente forma:

1. Se constituye con el 20% de la recaudación federal participable que obtenga la federación en su ejercicio. La recaudación federal participable será la que obtenga la Federación por todos sus impuestos, así como por los derechos sobre la extracción de petróleo y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos. En dicha recaudación federal participable, no se incluyen los impuestos adicionales del 3% sobre el impuesto general de exportación de petróleo crudo, gas natural y sus derivados y del 2% de las demás exportaciones; ni tampoco los derechos adicionales o extraordinarios, sobre la extracción de petróleo. Asimismo no se incluyen en la recaudación federal participable, los incentivos que se establezcan en los convenios de colaboración administrativa; ni los impuestos sobre tenencia o uso de vehículos y sobre automóviles nuevos, de aquellas entidades que hubieran celebrado convenios de colaboración administrativa en materia de estos impuestos; ni la parte de la recaudación correspondiente al impuesto especial sobre producción y servicios en que participen las entidades en términos del artículo 3-A de esta ley; ni la parte de la recaudación correspondiente a los contribuyentes pequeños que las entidades incorporen al Registro Federal de Contribuyentes; ni el excedente de ingresos que obtenga la Federación por aplicar una tasa superior al 15% a los ingresos por la obtención de premios a que se refieren los artículos 130 y 158 de la LISR.

2. Se distribuirá conforme a lo siguiente:
 - a) El 45.17 % de mismo, en proporción directa al número de habitantes que tenga cada entidad en el ejercicio de que se trate.

 - b) El 45.17% en los términos del artículo 30. de esta Ley.

- c) El 9.66% restante, se distribuirá en proporción inversa a las participaciones por habitante que tenga cada entidad, estas son el resultado de la suma de las participaciones a que se refieren las fracciones I y II de este artículo en el ejercicio de que se trate.

El Fondo General de Participaciones se adicionará con un 1% de la recaudación federal participable en el ejercicio, que corresponderá a las Entidades Federativas y los Municipios cuando éstas se coordinen en materia de derechos y, previa comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de que se ajustan estrictamente a los lineamientos establecidos por esta Ley. Asimismo el Fondo se incrementará con el por ciento que representen en la recaudación federal participable, los ingresos en un ejercicio de las contribuciones locales o municipales que las entidades convengan con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en derogar o dejar en suspenso.

También se adicionará al Fondo General un monto equivalente al 80% del impuesto recaudado en 1989 por las Entidades Federativas, por concepto de las bases especiales de tributación. Este monto se actualizará en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Aunado al Fondo General de Participaciones tenemos a los Fondos de Aportaciones Federales, mismos que fueron creados con la finalidad de proporcionar a las Entidades Federativas, el Distrito Federal y los Municipios, recursos que ayuden a sufragar sus necesidades básicas en los diversos ámbitos de su organización como: educación, salud, desarrollo y tecnología, etc., estos Fondos de Aportaciones también están contenidos en la Ley de Coordinación Fiscal vigente en su Capítulo V, del artículo 25 al 46 respectivamente, por lo que se integrarán, distribuirán, ejercerán y supervisarán, de acuerdo a los establecido en esta Ley. A continuación se mencionan brevemente.

I.- Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal.- En éste, los Estados y el Distrito Federal recibirán los recursos económicos complementarios que les apoyen para ejercer las atribuciones que de forma exclusiva se les asignan, en la Ley General de Educación. Este fondo se determina cada año en el Presupuesto de Egresos de la Federación y para el cálculo del mismo se toman en cuenta diversos elementos, entre los cuales destacan: el registro común de escuelas y de plantilla de personal, incluyendo las erogaciones que correspondan por conceptos de impuestos federales y aportaciones de seguridad social, además de los recursos presupuestarios que se hayan transferido a las entidades federativas de acuerdo al Presupuesto de Egresos de la Federación durante el ejercicio inmediato anterior a aquél que se presupueste.

II.- Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud.- En éste, los Estados y el Distrito Federal recibirán los recursos económicos que les apoyen para ejercer las atribuciones que en los términos de la Ley General de Salud les competan. Y de igual forma se determinará cada año en el Presupuesto de Egresos de la Federación, tomando en cuenta principalmente: el inventario de infraestructura médica y las plantillas de personal, incluyendo las erogaciones que correspondan por concepto de impuestos federales y aportaciones de seguridad social; los recursos que con cargo a las previsiones para servicios personales contenidas en el Presupuesto de Egresos se hayan transferido a las Entidades Federativas, durante el ejercicio fiscal inmediato anterior a aquel en que se presupueste; recursos que la Federación haya transferido a las Entidades Federativas, durante el ejercicio fiscal inmediato anterior a aquel que se presupueste, para cubrir el gasto de operación e inversión; y otros recursos destinados a promover la equidad en los servicios de salud.

III.- Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social.- Se determina anualmente en el Presupuesto de Egresos de la Federación con recursos federales por un monto equivalente, sólo para efectos de referencia, al 2.5% de la recaudación federal participable, según estimación que de la misma se realice en el

propio presupuesto, así entonces del total de la recaudación federal participable el 0.303% corresponderá al Fondo para la Infraestructura Social y Estatal y el 2.197% al Fondo para la Infraestructura Social Municipal. Este Fondo se destina exclusivamente al financiamiento de obras, acciones sociales básicas y a inversiones que beneficien directamente a sectores de su población que se encuentren en condiciones de rezago social y pobreza extrema, y lo reciben los Estados y los Municipios y se distribuye a través de la Secretaría de Desarrollo Social.

IV.- Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal.- Se determina anualmente en el Presupuesto de Egresos de la Federación. Lo reciben los Municipios a través de los Estados, y las demarcaciones territoriales por conducto del Distrito Federal, se destina exclusivamente a la satisfacción de sus requerimientos, dando prioridad al cumplimiento de sus obligaciones financieras y a la atención de las necesidades directamente vinculadas a la seguridad pública de sus habitantes. Por lo que para efectos de referencia, se puede establecer que corresponde el 2.35% de la recaudación federal participable a los Municipios y 0.2123% de la recaudación federal participable al Distrito Federal y sus demarcaciones territoriales.

V.- Fondo de Aportaciones Múltiples.- Se determina anualmente en el Presupuesto de Egresos de la Federación, lo reciben los Estados y el Distrito Federal y es destinado exclusivamente al otorgamiento de desayunos escolares, apoyos alimentarios y asistencia social para la población en condiciones de pobreza extrema, apoyos a la población en desamparo así como a la construcción, equipamiento y rehabilitación de infraestructura física de los niveles de educación básica y superior en su modalidad universitaria.

VI.- Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos.- Le corresponde recibirlo a los Estados y al Distrito Federal, dichos recursos económicos complementarios están destinados para prestar los servicios de

educación tecnológica y de educación para adultos, cuya operación asuman de conformidad con los convenios de coordinación suscritos con el Ejecutivo Federal, para la transferencia de recursos humanos, materiales y financieros necesarios para la prestación de dichos servicios. El monto de este Fondo se determina anualmente en el Presupuesto de Egresos de la Federación, tomando en cuenta diversos elementos como: los registros de planteles, de instalaciones educativas y de plantillas de personal, incluyendo las erogaciones que correspondan por conceptos de impuestos federales y aportaciones de seguridad social y los recursos presupuestarios que se hayan transferido a las entidades federativas de acuerdo con el presupuesto de Egresos durante el ejercicio inmediato anterior.

VII.- Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de los Estados y del Distrito Federal.- Se destina exclusivamente al reclutamiento, selección, depuración, evaluación y formación de los recursos humanos vinculados con tareas de seguridad pública; a complementar las dotaciones de agentes del Ministerio Público, los peritos, los policías judiciales o sus equivalentes en las Procuradurías de Justicia de los Estados y el Distrito Federal, de los policías preventivos o de custodia de los centros penitenciarios de menores infractores; al establecimiento y operación de la red nacional de telecomunicaciones e informática para la seguridad pública y el servicio telefónico nacional de emergencia; a la construcción, mejoramiento o ampliación de las instalaciones para la procuración e impartición de justicia, de los centros de readaptación social y de menores infractores. Dicho Fondo será determinado anualmente en el presupuesto de Egresos de la Federación en donde la Secretaría de Gobernación formulará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público una propuesta para la integración del mismo. Para la distribución de recursos en este Fondo se toman en cuenta criterios que van relacionados principalmente con; el número de habitantes de los Estados y el Distrito Federal; el índice de ocupación penitenciaria; la tasa de crecimiento anual de indiciados y sentenciados; así como el avance en la aplicación del Programa Nacional de Seguridad pública en materia de profesionalización, equipamiento, modernización, tecnología e infraestructura.

Finalmente la citada Ley de Coordinación Fiscal establece los organismos que en materia de coordinación se han creado para llevar a cabo el desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, mismos que se encuentran regulados en el Capítulo IV, abarcando del artículo 16 al 24 de la Ley en comento, por lo que a continuación se establecen en el cuadro siguiente:

ORGANISMOS EN MATERIA DE COORDINACIÓN FISCAL.

ORGANISMO	INTEGRACIÓN	FUNCIONES
Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.	Secretario de Hacienda y Crédito Público y el titular del órgano hacendario de cada entidad.	I. Aprobar los reglamentos de funcionamiento de la propia Reunión Nacional, de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC) y de la Junta de Coordinación Fiscal; II. Establecer las aportaciones ordinarias y extraordinarias que deban cubrir la Federación y las entidades, para el sostenimiento de los órganos ya citados; III. Fungir como Asamblea General del INDETEC y aprobar sus presupuestos y programas; y IV. Proponer al Ejecutivo Federal las medidas que estime convenientes para actualizar el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.
Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público y ocho entidades.	I. Preparar las Reuniones Nacionales de Funcionarios Fiscales y establecer los asuntos de que deban ocuparse; II. Preparar los proyectos de distribución de aportaciones ordinarias y extraordinarias que deban cubrir la Federación y las entidades para el sostenimiento de los órganos de coordinación.; III. Fungir como consejo directivo del INDETEC y formular informes de las

EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO UN INSTRUMENTO PARA LOGRAR LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS Y FORTALECER EL FEDERALISMO.

		<p>actividades de dicho Instituto y de la propia Comisión Permanente; III. Vigilar la creación e incremento de los fondos señalados en la Ley, su distribución entre las entidades y las liquidaciones anuales que de dichos fondos formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como vigilar la determinación, liquidación y pago de participaciones a los Municipios que deba efectuar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las Entidades.</p>
<p>Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas.</p>	<p>Organismo público, con personalidad jurídica y patrimonio propios. Formado por el director general, la asamblea general y un consejo directivo.</p>	<p>I. Realizar estudios relativos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal; II. Hacer estudios permanentes de la legislación tributaria vigente en la Federación y en cada una de las entidades; III. Sugerir medidas encaminadas a coordinar la acción impositiva federal y local; IV. Desempeñar las funciones de secretaría técnica de la Reunión Nacional y de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales; V. Actuar como consultor técnico de las Haciendas Públicas; VI. Promover el desarrollo técnico de las haciendas públicas municipales; VII. Capacitar técnicos y funcionarios fiscales</p>
<p>Junta de Coordinación Fiscal.</p>	<p>Por representantes que designe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los titulares de los órganos hacendarios de las ocho entidades que forman la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.</p>	

Desprendido de este tema tenemos lo referente a los Convenios de Colaboración Administrativa, y dada la importancia que tienen dentro del sistema financiero y tributario de México, es menester llevar a cabo su desarrollo en nuestro siguiente punto.

1.4. CONVENIOS DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA.

Como ya ha quedado asentado anteriormente, dentro del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, entendido este como el régimen jurídico relativo a las participaciones de tributos y otros ingresos federales a favor de las entidades federativas y municipios, incluyendo reglas sobre la colaboración administrativa, las conducentes a los organismos en materia de coordinación fiscal, y sobre los montos porcentuales que deben otorgarse a dichas entidades políticas, para que con ello se fortalezca sus respectivas haciendas públicas y se restrinja parcialmente el problema de la doble o triple tributación sobre los ingresos u objetos gravables, tenemos a los Convenios de Colaboración Administrativa, que son acuerdos a través de los cuales la Federación y las Entidades Federativas y sus Municipios, si así es el caso, se coordinen para llevar a cabo el manejo administrativo total o parcial de determinadas contribuciones federales, es decir, gracias a estos Convenios las Entidades pueden llevar a cabo la recaudación, fiscalización y administración de determinados ingresos.

Podemos establecer que la importancia de estos convenios radica principalmente en fomentar el federalismo fiscal logrando un equilibrio de las facultades tributarias entre la Federación y los Estados, y a su vez, permitir a estos últimos allegarse de recursos. Así tenemos que se celebran los Convenios de Colaboración Administrativa en relación a contribuciones federales coordinadas, como una mecánica en la desconcentración administrativa fiscal federal, ya que los diversos actos relacionados con la determinación, requerimiento y control de obligaciones fiscales, así como la imposición de multas y recargos quedan a cargo de las autoridades fiscales estatales.³³

Por otra parte, entre los objetivos más importantes que se tienen en la realización de este tipo de convenios es que la administración de los ingresos federales que se pretenden coordinar en cuanto a su recaudación, se asuman por parte de los

³³ Cfr. Sánchez Gómez, Narciso. Ob. Cit. p. 127.

estados a fin de ejecutar acciones en materia hacendaria dentro del marco de la planeación nacional del desarrollo, y es por esto que dichos convenios fundan su realización en los principios constitucionales que se consagran en los siguientes artículos: artículo 25, segundo párrafo, en cuanto a que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional; el artículo 26 en donde se establece que el Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprime solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación y el artículo 166 fracción VII al establecer que 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.

En este orden de ideas podemos señalar que la coordinación que se lleva a cabo en estos convenios es respecto de contribuciones federales, mismas que se encuentran establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación vigente y son: el impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto especial sobre productos y servicios, impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, el impuesto sobre automóviles nuevos, el impuesto al comercio exterior, impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por la ley, en los que intervengan concesionarias de bienes de dominio directo de la Nación, impuesto a los rendimientos petroleros, impuesto sustitutivo del crédito al salario y el impuesto de bienes y servicios suntuarios. Además de dichas contribuciones, también se ha dado la posibilidad de realizar convenios en materia de derechos, peaje y aprovechamientos ya que aunque no forman parte del catálogo de contribuciones, los ingresos que se perciben por dichos conceptos significan un porcentaje importante en la recaudación de recursos.³⁴

³⁴ <http://www.indetec.gob.mx>.

Se debe tener presente que estos convenios de colaboración administrativa cuentan con características propias, que los diferencian de otros convenios como el de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, así mientras este convenio de adhesión se refiere a las contribuciones que dejan de percibir las entidades federativas y es por lo que éstas perciben participaciones a cambio de los impuestos que dejan de cobrar, el convenio de colaboración administrativa se refiere a lo que puede hacer una entidad en relación con las contribuciones federales, como determinar, liquidar, recaudar, etc., solo en los rubros establecidos en el propio convenio y de igual forma los estados reciben estímulos en relación con las contribuciones y multas impuestas efectivamente cobradas. En estos convenios se deben establecer las reglas de colaboración administrativa entre las autoridades fiscales de un estado y los municipios, cuyo fundamento se encuentra en las leyes de coordinación fiscal existentes en las entidades federativas.³⁵

Según lo establecido por la Ley de Coordinación Fiscal vigente, en su artículo 13, se establece la forma por la que ha de llevarse a cabo la celebración de estos Convenios para la colaboración administrativa entre las entidades y la Federación, dicho precepto establece lo siguiente: *"El Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades o de los Municipios cuando así se pacte expresamente.*

En los convenios a que se refiere este artículo se especificarán los ingresos de que se trate, las facultades que ejercerán y las limitaciones de las mismas. Dichos convenios se publicarán en el Periódico Oficial de la Entidad y en el Diario Oficial de la Federación y surtirán sus efectos a partir de las fechas que en el propio convenio se establezcan, o en su defecto a partir del día siguiente de la publicación en el Diario Oficial de la Federación.

³⁵ Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho fiscal* I. IURE editores. México, 2001 p. 315.

La Federación o la Entidad podrán dar por terminados parcial o totalmente los convenios a que se refiere este precepto, terminación que será publicada y tendrá efectos conforme al párrafo anterior.

En los convenios señalados en este precepto se fijarán las percepciones que recibirán las Entidades o sus Municipios, por las actividades de administración fiscal que realicen".

Cabe mencionar también, que de acuerdo al artículo 13 del reglamento interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es competencia de la Unidad de Coordinación Hacendaria con Entidades Federativas elaborar, con la participación que corresponda al Servicio de Administración Tributaria, los anteproyectos de convenios, acuerdos y demás disposiciones legales relativos a la coordinación con las Entidades Federativas y Municipios, así como participar en la vigilancia y promoción del cumplimiento de dichos convenios.

Por lo que respecta a la estructura del Convenio de Colaboración Administrativa tenemos que: consta de 19 cláusulas ordinarias y de tres transitorias, a las que se les adicionó un transitorio que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de septiembre de 1990.³⁶ Mismas que por su importancia a continuación referimos.

CLÁUSULAS	TRANSITORIOS
DISPOSICIONES GENERALES: I. En su primer cláusula señala de forma específica el objetivo del Convenio, o sea, que el Estado asume las funciones operativas de administración de los ingresos federales que el propio Convenio indique.	1. Para efectos de lo dispuesto en el primero y segundo párrafos de la cláusula décimosexta del convenio de colaboración administrativa, con objeto de que las entidades federativas logren una liquidación similar en relación con sus participaciones, se establece un ajuste en los coeficientes de aplicación por medio del cual

³⁶ Cfr. El Municipio en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Ob. Cit. p. 101

	<p>coeficientes de aplicación por medio del cual alcanzarán todas las entidades un nivel de 1.1. el incremento en relación liquidez- participaciones será cubierto con recursos adicionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.</p>						
<p>DE LA ADMINISTRACIÓN DE LOS INGRESOS FEDERALES COORDINADOS:</p> <p>II. Se precisan los ingresos en que convienen coordinarse la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado, además se lleva a cabo una definición de ingresos coordinados; basta señalar como ejemplo el siguiente:</p> <table border="1" data-bbox="206 753 598 1021"> <thead> <tr> <th data-bbox="206 753 342 842">Morelos</th> <th data-bbox="342 753 484 842">Oaxaca</th> <th data-bbox="484 753 598 842">Baja California Sur</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="206 842 342 1021">Anexo 3. Actividades realizadas por pequeños contribuyentes.</td> <td data-bbox="342 842 484 1021">Anexo 7. ISR por lo que toca régimen de actividades empresariales.</td> <td data-bbox="484 842 598 1021">Anexo 1. Referente a la Zona federal marítimo-terrestre.³⁷</td> </tr> </tbody> </table>	Morelos	Oaxaca	Baja California Sur	Anexo 3. Actividades realizadas por pequeños contribuyentes.	Anexo 7. ISR por lo que toca régimen de actividades empresariales.	Anexo 1. Referente a la Zona federal marítimo-terrestre. ³⁷	<p>2. Por el mes de abril de 1990, se otorgó al Estado un anticipo calculado conforme al procedimiento señalado en el segundo párrafo de la cláusula decimosexta del convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal.</p>
Morelos	Oaxaca	Baja California Sur					
Anexo 3. Actividades realizadas por pequeños contribuyentes.	Anexo 7. ISR por lo que toca régimen de actividades empresariales.	Anexo 1. Referente a la Zona federal marítimo-terrestre. ³⁷					
<p>III. Se establece que el Estado por conducto de sus Municipios, podrá ejercer una o varias de las facultades que se le delegan;</p>	<p>3. A partir de mayo de 1990, y hasta diciembre de este año, el Estado recibirá un anticipo calculado conforme al coeficiente de anticipo aplicado en abril de 1990, incrementado en 21.8%, si este fuera inferior al; 0.9027; de estar en el rango de 0.9027 a 1.1 se incrementará a 1.1. y si fuese mayor a 1.1. no variará.</p>						
<p>IV. Aunado a lo anterior, se señalan las</p>							

³⁷ Intranet del SAT (AGAC): Servicio interno del Sistema de Administración Tributaria.

EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO UN INSTRUMENTO PARA LOGRAR LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS Y FORTALECER EL FEDERALISMO.

<p>funciones que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público delega al Estado, es decir, se confieren al Gobernador del mismo;</p>	<p>4. De 1991 a 1994 inclusive, los coeficientes de liquidez se incrementarán o disminuirán gradualmente, según el caso, en igual proporción anual hasta alcanzar el nivel de 1.1.</p>
<p>V. Se señalan de manera expresa las facultades que los Estados podrán delegar a sus Municipios, con relación a multas impuestas por autoridades federales;</p>	
<p>VI. Se definen las facultades concurrentes entre la Secretaría de Hacienda y el Estado con relación a los ingresos federales coordinados;</p>	
<p>VII. Se precisa que la recaudación del IVA ha de efectuarse a través de las Sociedades Nacionales de Crédito;</p>	
<p>VIII. Se establecen facultades reservadas exclusivamente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tales como formular querellas y tramitar y resolver recursos de revocación, entre otras.</p>	
<p>DE LA PLANEACIÓN Y EVALUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE LOS INGRESOS FEDERALES COORDINADOS:</p>	

EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO UN INSTRUMENTO PARA LOGRAR LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS Y FORTALECER EL FEDERALISMO.

<p>IX. Se establece una reserva expresa a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito público por lo que toca a las facultades de planeación, normatividad y evaluación con respecto a los ingresos coordinados y de igual forma se precisa que debe entenderse por cada una de esas funciones.</p>	
<p>DEL SISTEMA DE COMPENSACIÓN DE FONDOS Y DE LA RENDICIÓN DE CUENTA COMPROBADA:</p> <p>X. Aquí tenemos que el Estado se obliga a enterar al Banco de México a más tardar el día 25 de cada mes, el importe de la recepción de los fondos federales del mes inmediato anterior, descontando de dicho importe el 100% de lo recaudado por tenencia en el Estado, en el mes inmediato anterior;</p>	
<p>XI. Se establece la obligación del Estado a rendir cuenta mensual de los ingresos coordinados;</p>	
<p>XII. Se precisa que los Municipios deberán rendir al Estado, cuenta de la recaudado por multas administrativas federales no fiscales, dentro de los 15 días del mes siguiente al que se efectuó</p>	

EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO UN INSTRUMENTO PARA LOGRAR LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS Y FORTALECER EL FEDERALISMO.

<p>la recaudación;</p> <p>XIII. Se precisa que los Municipios deberán rendir al Estado, cuenta de la recaudado por multas administrativas federales no fiscales, dentro de los 15 días del mes siguiente al que se efectuó la recaudación;</p>	
<p>XIV. Se precisa que el día 12 de cada mes el Estado recibirá un anticipo a cuenta de las participaciones en ingresos federales.</p>	
<p>XV. Señala que a más tardar el día 25 de cada mes, la Federación cubrirá al Estado el importe de sus participaciones provisionales del Fondo General de Participaciones y del Fondo de Fomento Municipal, cuyos ajustes serán cuatrimestrales y anuales conforme a la Ley de Coordinación Fiscal.</p>	
<p>XVI. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado convienen en compensar mensualmente los créditos y adeudos que deriven de los establecido en las cláusulas del Convenio.</p>	

<p>DE LA VIGENCIA Y CUMPLIMIENTO DEL CONVENIO:</p> <p>XVII. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público acuerda con los Estados los programas de trabajo y fijación de metas para el ejercicio de las funciones relacionadas con los ingresos coordinados.</p>	
<p>XVIII. Establece que el Estado se obliga a informar periódicamente el cumplimiento de dichas metas.</p>	
<p>XIX. Se precisa que en caso de incumplimiento de las obligaciones señaladas para el Estado, la Secretaría de Hacienda y Crédito público podrá tomar a su cargo exclusivo cualquiera de las atribuciones que en su caso debió ejercer el Estado.³⁸</p>	

Asimismo el Convenio de Colaboración Administrativa cuenta con una serie de anexos en los cuales se detallan diferentes áreas por las cuales pueden percibir

³⁸ Cfr. El Municipio en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Ob. Cit. pp102-104.

contribuciones las Entidades Federativas, éstos poseen la misma fuerza legal que los propios convenios y es por lo que también se celebran acuerdos respecto de un anexo determinado. Actualmente son 14 anexos, por lo que a continuación mencionamos.

- Anexo 1. Corresponde a la zona federal marítimo-terrestre, en este el estado por conducto de sus municipios asume la administración de los derechos por el otorgamiento de concesiones y por el uso o goce de la zona federal marítimo- terrestre. Así tenemos que el municipio puede llevar a cabo funciones como las de recaudación, comprobación, determinación y cobranza en los términos de la legislación federal; rendición de cuenta comprobada, la cual se hará en los términos del convenio de colaboración administrativa, disminuyendo los incentivos del propio estado y los del municipio, entre otras.
- Anexo 2. Referente al impuesto sobre automóviles nuevos.
- Anexo 3. Se refiere a la regulación del régimen de los pequeños contribuyentes, como resultado de la creación del Registro Federal de Contribuyentes.
- Anexo 4. Este se enfoca a disposiciones señaladas en la Ley Federal de Derechos por lo que toca al derecho por el uso, goce o aprovechamiento de bienes inmuebles ubicados en los cauces, vasos, así como en las riberas o zonas federales contiguas a los cauces de las corrientes y en los vasos o depósitos de propiedad nacional.
- Anexo 5. Relativo a la vigilancia de obra pública. En este anexo se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el estado, convienen en coordinarse para que este asuma la administración de los derechos establecidos en el artículo 191 de la Ley Federal de Derechos, a cargo de

los contratistas de obra pública y de servicios relacionados con la misma, financiados con recursos comprendidos en el convenio de desarrollo social, por los servicios de vigilancia, inspección y control que las leyes de la materia encomiendan a la Secretaría de Función Pública.

- Anexo 6. Referente a las facultades de comprobación en materia del impuesto sustitutivo del crédito al salario y del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios.
- Anexo 7. Relativo al impuesto sobre la renta por lo que respecta al régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales.
- Anexo 8 . Establece lo relacionado al impuesto sobre tenencia o uso de automóviles excepto aeronaves. Entre sus disposiciones más importantes tenemos que el estado asume las actividades de registro y control de vehículos, la administración del impuesto sobre tenencia y uso de vehículos; relaiza las facultades de comprobación, recaudación, determinación y cobro; impone y condona multas; ordena y relaiza la verificación y embraga precautoriamente en términos de la Ley aduanera, entre otras.
- Anexo 9. Este modifica el primer párrafo de la cláusula decimosexta del convenio, estableciendo que el estado recibirá mensualmente al día siguiente hábil de la recaudación del impuesto al valor agregado, un anticipo a cuenta de participaciones.
- Anexo 10. Referente a la vigilancia del uso de máquinas registradoras de comprobación fiscal y de emisión de comprobantes fiscales.

Por lo que respecta a los anexos 8, 9 y 10 actualmente las entidades federativas no han celebrado convenios de colaboración administrativa, por lo que se establece que permanecen iguales desde 1996.

- Anexo 11. Se refiere a la verificación de mercancías de procedencia extranjera por Municipios fronterizos o con litoral. En este caso los municipios pueden detectar e informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sobre centros de almacenamiento, distribución, comercialización o distribución de las mercancías de procedencia extranjera que se presuman de estancia ilegal en el país. Así como asegurar dichas mercancías y ponerlas a disposición de la administración local de auditoría fiscal.
- Anexo 12. Referente a la verificación de bebidas alcohólicas, cerveza y tabaco de procedencia extranjera. En esta caso se pueden realizar visitas domiciliarias y verificar mercancía en transporte, levantar actas circunstanciadas, detectar centros de acopio y distribución.
- Anexo 13. Es el relativo a los derechos por servicios turísticos. Aquí el estado asume las funciones operativas de administración derivadas del cobro de los derechos por los servicios del Registro Nacional de Turismo y expedición de constancias de inscripción o cédulas turísticas.
- Anexo 14. El referente a la verificación de la legal estancia o tenencia en territorio nacional de toda clase de mercancías de procedencia extranjera, excepto vehículos. En este tenemos que el estado colaborará con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la realización de visitas domiciliarias y verificación de mercancías en transporte; detectar centros de almacenamiento, distribución y/o comercialización de las mercancías de procedencia extranjera; levantar actas circunstanciadas conforme a la Ley Aduanera y al Código Fiscal de la Federación y de ser procedente, embargar precautoriamente las mercancías y medios de transporte en los términos y condiciones de las leyes citadas. También se señala que el estado percibirá una serie de incentivos respecto de las multas efectivamente pagadas que se hubieran impuesto y de igual forma los

municipios recibirán un porcentaje de estos incentivos que correspondan al estado.³⁹

Hoy en día cada Entidad Federativa ha firmado convenios de colaboración administrativa con la Federación respecto de un anexo en específico, algunos ejemplos son los siguientes:

1. Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal que celebran el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Coahuila, en relación al anexo No. 6. Dicho convenio fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2002.
2. Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal que celebran el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Baja California, en relación al anexo No. 3. publicado en el Diario Oficial de la Federación el 13 de marzo de 2003.
3. Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal que celebran el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Morelos, en relación al anexo No. 3. publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de marzo de 2003.
4. Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal que celebran el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Oaxaca, en relación al anexo No. 3. publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de mayo de 2003.

³⁹ Cfr. Carrasco Iriarte Hugo. Ob cit. pp 316-317.

5. Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal que celebran el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Nuevo León, en relación al anexo No. 7. publicado en el Diario Oficial de la Federación el 16 de mayo de 2003.⁴⁰

Una vez precisado lo relativo a los convenios de colaboración administrativa en nuestro Sistema Fiscal Federal, es importante abordar lo relacionado con el comercio exterior, es decir, el papel que juegan los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal internacional.

En este orden de ideas, podemos mencionar que la colaboración administrativa entre autoridades fiscales también ha jugado un papel importante. Al respecto el organismo precursor de este tipo de esfuerzos encaminados a solucionar el problema de la doble tributación fue la Organización de las Naciones Unidas, seguida de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Tenemos que de las acciones realizadas por estos organismos surgieron los modelos o proyectos de modelos de convenios fiscales bilaterales. La primera aportación en materia de doble tributación internacional se llevó a cabo en 1920, cuando se celebró una conferencia financiera en Bruselas, donde se obtuvo como resultado un estudio relativo a la doble tributación internacional. Posteriormente, en 1923 en Ginebra se presentaron una serie de resultados cuyas conclusiones fueron:

- La desgravación total, mediante la cual el país del domicilio deduce el impuesto debido por su residente del impuesto pagado en el extranjero;
- La exención, en la cual el país de origen exceptúa a los contribuyentes no residentes del impuesto que grava las rentas de las fuentes que se encuentran en su territorio;

⁴⁰ <http://www.shcp.gob.mx>

- La división del impuesto, en la cual los Estados se reparten la carga de desgravamiento;
- La atribución de riqueza, a cada país se le reparten diversas categorías de riqueza, de modo que cada uno grava la riqueza que se le haya atribuido.

En décadas posteriores los diversos organismos internacionales existentes adoptaron modelos de convenios con las modificaciones pertinentes acorde a las características económicas predominantes en sus Estados miembros. Es decir, la elaboración de estos modelos prototipo permitió la mejor suscripción de éstos, ya que se unificaron los términos y la legislación, de tal forma que las variaciones fueron adecuaciones particulares, de acuerdo a la idiosincracia de cada Estado.

Nuestro país ha entrado en la modernidad tributaria al celebrar tratados para evitar la doble imposición, teniendo vigencia en este momento los suscritos con Canadá, Francia y Suecia, entre otros. Estos convenios reflejan los esfuerzos que se realizan en el campo internacional, a fin de lograr un régimen más adecuado que permita eliminar las cargas excesivas de impuestos, que perjudican las inversiones de residentes de México en el extranjero, así como la inversión extranjera en el territorio nacional.

Los convenios que ha celebrado México aceptan los principios básicos de estos instrumentos internacionales, como son:

- La renuncia de los contratantes para gravar de sus residentes cuando provengan del extranjero.
- La aceptación para gravar determinados ingresos por tasa tope.

- Las reducciones o acreditamiento para el residente de impuestos pagados.⁴¹

Al respecto cabe señalar que uno de los convenios más recientes, que en esta materia, ha firmado México fue con la República Checa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 13 de noviembre de 2002. El mismo tiene por finalidad evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Entre sus notas más importantes encontramos, las siguientes:

1. El convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.
2. El convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por México, así como por la República Checa, sus subdivisiones políticas o entidades locales, cualquiera que sea su sistema de exacción.
3. En dicho convenio se establecen definiciones de impuesto sobre la renta, en ambos países, definición de persona, empresa, negocio, residente de un estado contratante, establecimiento permanente, entre otras.
4. Se establece una basta regulación sobre la eliminación de la doble imposición.
5. Se precisan las bases para llevar a cabo un procedimiento de acuerdo mutuo.
6. Se establece la duración o forma de terminación de dicho convenio.⁴²

De lo anterior podemos establecer que llevar a cabo la colaboración administrativa en materia fiscal tanto en nuestro derecho interno como en el plano

⁴¹ Cfr. Carrasco Iriarte, Hugo. Ob cit. pp 304-308

⁴² <http://www.shcp.gob.mx>.

internacional, permite a México tener una mejor administración de sus recursos, lo que conlleva al desarrollo y crecimiento económico de la economía nacional.

1.5. CONVENIO EN MATERIA DE DERECHOS.

Como quedó asentado en el punto anterior, los convenios de colaboración administrativa juegan un papel muy importante en el funcionamiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y es por ello que su realización ha trascendido al marco regulatorio de determinadas contribuciones como lo son los derechos, el impuesto especial sobre producción y servicios (IESPS), entre otros, así como de aquellos ingresos que al no ser contribuciones su percepción por parte de la Federación y los Estados, significa una importante suma de dinero, tal es el caso de los ingresos obtenidos por concepto de aprovechamientos y los ingresos que se obtienen por concepto de peaje. Es así como el estudio que llevamos a cabo se enfoca precisamente a la colaboración administrativa que en materia de derechos, aprovechamientos, peaje e impuesto especial sobre producción y servicios ha realizado la Federación con los Estados y Municipios.

Primeramente por lo que respecta a la colaboración administrativa en materia de derechos, tenemos que establecer lo que se entiende por éstos. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2, fracción IV, define como derechos a *"las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado."*

Al igual que el Código Fiscal de la Federación, la Ley de Ingresos de la Federación, en su artículo 1 establece los conceptos que por derechos obtendrá el país en este año, citando a los siguientes:

DERECHOS:

1. Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público;
 - A. Secretaría de Gobernación
 - B. Secretaría de Relaciones Exteriores
 - C. Secretaría de la Defensa Nacional
 - D. Secretaría de de Marina
 - E. Secretaría de Hacienda y Crédito Público
 - F. Secretaría de Función Pública
 - G. Secretaría de Energía
 - H. Secretaría de Economía
 - I. Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.
 - J. Secretaría de Comunicaciones y Transportes.
 - K. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.
 - L. Secretaría de Educación Pública.
 - M. Secretaría de Salud.
 - N. Secretaría de Trabajo y Previsión Social.
 - O. Secretaría de la Reforma Agraria.
 - P. Secretaría de Turismo.
 - Q. Secretaría de Seguridad Pública.
 - R. Secretaría de Desarrollo Social.
7. Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio publico.
 - A. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
 - B. Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo.
 - C. Secretaría de Economía.
 - D. Secretaría de Comunicaciones y Transportes.
 - E. Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.
8. Derecho sobre la extracción del petróleo.
9. Derecho extraordinario sobre la extracción del petróleo.
10. Derecho adicional sobre la extracción del petróleo.
11. Derecho sobre hidrocarburos.

En este orden de ideas la Ley de Coordinación Fiscal vigente, establece ciertas reglas en cuanto a la colaboración administrativa de derechos se refiere, así tenemos que en su artículo 10-A señala que las Entidades Federativas que opten por coordinarse en derechos, no deben mantener en vigor derechos estatales o municipales por ciertos conceptos, como:

1. Licencias, en general concesiones, permisos o autorizaciones, o bien obligaciones y requisitos que condicionen el ejercicio de actividades comerciales o industriales y de prestación de servicios. Asimismo los que resulten como consecuencia de permitir o tolerar excepciones a una disposición administrativa, tales como la ampliación de horario, con excepción de las siguientes:
 - a) licencias de construcción;
 - b) licencias o permisos para efectuar conexiones a las redes públicas de agua y alcantarillado;
 - c) licencias para fraccionar o lotificar terrenos;
 - d) licencias para conducir vehículos;
 - e) licencias, permisos o autorizaciones para el funcionamiento de establecimientos o locales, cuyos giros sean la enajenación de bebidas alcohólicas o la prestación de servicios que incluyan el expendio de dichas bebidas, siempre que se efectúen total o parcialmente con el público en general;
 - f) licencias, permisos o autorizaciones para la colocación de anuancios y carteles o la realización de publicidad, excepto los que se realicen por medio de televisión, radio, periódicos y revistas.

2. Registros o cualquier acto relacionado con los mismos, a excepción de los siguientes:
 - a) Registro civil;
 - b) Registro de la Propiedad y el Comercio.

3. Uso de las vías públicas o la tenencia de bienes sobre las mismas. No se consideran comprendidos dentro de los dispuesto en esta fracción, los derechos de estacionamiento de vehículos, el uso de la vía pública por comerciantes ambulantes o con puestos fijos o semifijos, ni por el uso o tenencia de anuncios.

4. Actos de inspección y vigilancia.

Se debe tener en cuenta que lo establecido en el precepto anterior no limita la facultad de los estados y municipios para requerir licencias; registros, permisos o autorizaciones, así como otorgar concesiones y realizar actos de inspección y vigilancia, sino más bien establece ciertos criterios que se tomarán en cuenta por parte de los legisladores para evitar una concurrencia de facultades entre la Federación y los Estados.

Cabe mencionar que por mandato de la ley de Coordinación Fiscal en comento, se deben considerar como derechos, aun cuando tengan una denominación distinta en la legislación local correspondiente, las contribuciones que tengan las características de derechos conforme al Código Fiscal de la Federación y a la ley de Ingresos de la Federación, lo que ya quedó asentado con anterioridad.

De igual forma se deben considerar derechos para efectos de esta Ley, las contribuciones u otros cobros cualquiera que sea su denominación, que tengan características de derechos, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, aun cuando se cobren por concepto de aportaciones, donativos, productos, aprovechamientos o como garantía de pago por posibles infracciones.⁴³

La coordinación fiscal o colaboración administrativa entre la Federación y los Estados en materia de derechos, se lleva a cabo a través de una Declaratoria de Coordinación, la misma se realiza por parte del Gobernador del Estado

⁴³ Cfr. Artículo 10-A de la Ley de Coordinación Fiscal vigente.

correspondiente y por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Dicha Declaratoria se publica en el Diario Oficial de la Federación y en el Periódico Oficial de la Entidad Federativa de que se trate. Como fundamento en su realización, se hace alusión a lo establecido en los artículos 10-A y 10-B de la Ley de Coordinación Fiscal.⁴⁴

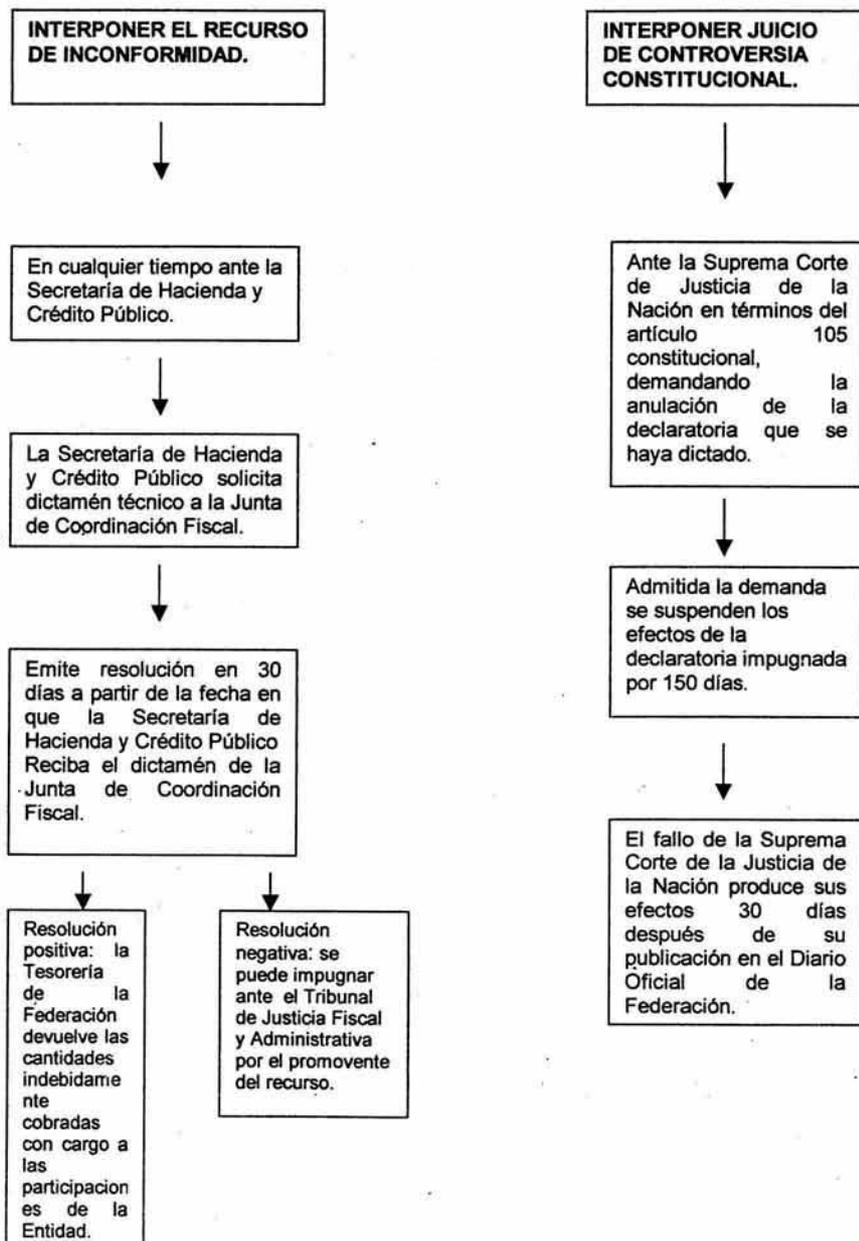
Al respecto el artículo 10-B establece disposiciones muy importantes como que las entidades podrán no coordinarse en derechos sin perjuicio de continuar adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, lo que constituye una libertad en cuanto a recaudación de ingresos se refiere por parte de los Estados, pero tomando en cuenta las limitantes establecida en ley, ya que por un lado continúan coordinadas en la recaudación de otros ingresos. Por lo anterior se puede decir que dicha medida fortalece el federalismo fiscal en México.

Contrario a lo anteriormente señalado, cuando la legislación de alguna entidad o municipio establezca derechos que contravengan lo dispuesto en el artículo 10-A ya citado, la Secretaría de Hacienda y Crédito público hará del conocimiento de la entidad de que se trate la violación específica, para que en un plazo de cinco días manifieste lo a que su derecho convenga. Transcurrido tal plazo la propia Secretaría, en su caso, emitirá la declaratoria correspondiente, misma que se publicará en el Diario Oficial de la Federación y empezará a regir a partir del día siguiente al de su publicación, quedando sin efectos la coordinación en materia de derechos en esta última fecha.

Ante la suspensión de la Declaratoria de Coordinación en derechos por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las Entidades Federativas cuentan con medios de defensa a su favor, mismos que se establecen en los artículos 11-A y 12 de la Ley de Coordinación Fiscal, por lo que a continuación se establece un breve esquema al respecto:

⁴⁴ <http://www.indetec.gob.mx>.

LA ENTIDAD FEDERATIVA PUEDE:



Según los datos obtenidos en nuestra investigación, las Entidades Federativas que recientemente han firmado la Declaratoria de Coordinación en materia Federal de Derechos, son: Nayarit, San Luis Potosí, Nuevo León, Colima, Baja California, Distrito Federal, Campeche y Estado de México.⁴⁵

1.6. CONVENIO EN MATERIA DE APROVECHAMIENTOS.

Respecto a la colaboración administrativa en materia de aprovechamientos la Ley de Coordinación Fiscal en su artículo 10-A en su último párrafo establece: "también se considerarán como derechos para los efectos de este artículo u otros cobros, cualquiera que sea su denominación, que tengan la característica de derechos de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, aun cuando se cobren por concepto de aportaciones, cooperaciones, donativos, productos, **aprovechamientos...**"

De tal suerte que para referirnos a la coordinación fiscal de estos ingresos, es importante tomar en cuenta la legislación local para cada ámbito de gobierno, sobre todo los convenios de colaboración, dada su gran importancia para efectos recaudatorios.

Aunque en la doctrina este tema ha sido poco explorado, podemos establecer que en la práctica la colaboración administrativa en materia de aprovechamientos resulta aplicable, basta mencionar como ejemplo lo establecido en el artículo 1º. de la Ley de Ingresos del Estado de México, en donde expresa los siguientes aprovechamientos "reintegros, resarcimientos; donativos, herencias, cesiones y legados; indemnizaciones; recargos; multas; subsidios y subvenciones; montos que la Federación cubra al Estado por las actividades de colaboración administrativa que este último realice en los términos de los convenios respectivos; montos que los Municipios cubran al Estado por las actividades de colaboración conforme a los

⁴⁵Idem.

convenios conducentes; los derivados de los bienes del dominio público; fideicomisos...”

Es así como tomamos en cuenta en esta investigación, la coordinación fiscal que existe en el campo de aprovechamientos, el cual generalmente se ve traducido en los ingresos que perciben los Estados y Municipios por concepto de las multas que imponen a los contribuyentes en el cumplimiento de sus facultades como autoridad fiscal.

Al respecto el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 3 el concepto de aprovechamientos, señalando el siguiente: *“son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.*

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza”.

Por lo que respecta a la Ley de Ingresos de la Federación en su artículo 1, nos proporciona un listado de los conceptos que establece como aprovechamientos, por lo que a continuación nos referimos a éste.

APROVECHAMIENTOS:

1. Multas
2. Indemnizaciones
3. Reintegros
 - A. Sosténimiento de las escuelas. Artículo 123.
 - B. Servicio de vigilancia forestal.
 - C. Otros.
4. Provenientes de infraestructura hidráulica
5. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados expedidos de acuerdo con la Federación.
6. Participación en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones

expedidas de acuerdo con la Federación.

7. Aportaciones de los Estados, municipios y particulares para el servicio del sistema escolar federalizado.
8. Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.
9. Cooperación de los gobiernos de estados y municipios y de particulares para el alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.
10. 5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud.
11. Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.
12. Participaciones señaladas por la ley Federal de Juegos y Sorteos.
13. Regalías provenientes de fondos de explotaciones mineras.
14. Aportaciones de contratistas de obras públicas.
15. Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal.
 - A. Aportaciones que efectúen los gobiernos del Distrito Federal, estatales y municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares.
 - B. De las reservas nacionales forestales.
 - C. Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias.
 - D. Otros conceptos.
16. Cuotas compensatorias.
17. Hospitales militares.
18. Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal de Derechos de Autor.
19. Recuperaciones de capital.
 - A. Fondos entregados en fideicomiso, a favor de entidades federativas y empresas públicas,
 - B. Fondos entregados en fideicomiso a favor de empresas privadas y particulares.
 - C. Inversiones en obras de aguas potable y alcantarillado
 - D. Desincorporaciones
 - E. Otros.
20. Provenientes de decomiso y bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.
21. Rendimientos excedentes de petróleos Mexicanos y organismos subsidiarios.
22. Provenientes del programa de mejoramiento de los medios de informática y de control de las autoridades aduaneras.
23. No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.

24. Otros.

- A. Remanente de operación del Banco de México
- B. Utilidades por compra de deuda.
- C. Rendimiento mínimo garantizado.
- D. Otros.

Por lo que se refiere a la colaboración administrativa en este ámbito, las Entidades Federativas al celebrar los convenios de colaboración con la Federación, determinan los conceptos por los cuales reciben una participación respecto de su cobro encuadrándose varios en el área de aprovechamientos, según lo establecido en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley de Ingresos ya citada.

De tal suerte las Entidades Federativas pueden coordinarse por lo que a multas se refiere, un ejemplo de esto es lo establecido en el convenio de colaboración administrativa entre el Estado de Jalisco y la Federación, celebrado el 25 de octubre de 1996, con su última modificación en noviembre de 2001. El mismo señala en su cláusula primera, fracción V, que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado, convienen coordinarse en multas impuestas por las autoridades administrativas federales no fiscales, a infractores domiciliados dentro de la circunscripción territorial del Estado excepto las destinadas a un fin específico y las participables con terceros, así como las impuestas por la Secretaría y sus organismos desconcentrados.⁴⁶

Otro ejemplo es el referente al Convenio de colaboración administrativa respecto del anexo 7 relativo al régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales, celebrado por el Estado de Oaxaca y la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de mayo de 2003, en el cual se establece en su cláusula cuarta, que el Estado ejercerá facultades por lo que a materia de multas se refiere, es decir, podrá imponerlas y condonarlas conforme al Código Fiscal de la

⁴⁶ <http://www.shcp.gob.mx>.

Federación, relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones fiscales en la materia de los ingresos de que se trata el propio convenio.⁴⁷

Asimismo en el Convenio celebrado entre el Estado de Nuevo León y la Federación, también respecto del anexo 7, en su cláusula novena dispone que el Estado percibirá como incentivo por la realización de las funciones operativas de administración de ingresos materia del convenio, el 100% de los pagos del impuesto, su actualización, recargos, multas, honorarios por notificación, gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, de igual forma al estado le corresponderá como incentivo el 100% tartándose de multas que imponga el propio estado.⁴⁸

En este orden de ideas podemos concluir este punto mencionando que los Estados al celebrar convenios de colaboración administrativa con la Federación, toman en cuenta en gran medida la coordinación que llevarán a cabo en materia de multas, ya que las mismas constituyen el mayor número de aprovechamientos que puede percibir el estado en sus funciones de autoridad fiscal.

1.7. CONVENIO EN MATERIA DE PEAJE.

A lo largo de la historia económica de nuestro país y en el ámbito internacional, los ingresos recaudados por concepto de peaje han constituido una fuente de riqueza importante. En México, diversos autores de Derecho Fiscal han planteado definiciones del mismo que nos dan un mayor entendimiento de su importancia, el maestro Carrasco Iriarte lo define como: "*Cierta cantidad de dinero que se cobra por transitar por determinados caminos o bien para tener derecho a pasar por algún*

⁴⁷ Idem.

⁴⁸ Idem.

*puente. En materia internacional los peajes y las alcabalas se han transformado en impuestos de importación o exportación.*⁴⁹

Algunos otros tratadistas a nivel internacional se han ocupado del peaje desde el punto de vista de sus ventajas o conveniencias. Entre ellos, Adam Smith, en su obra *Riquezas de las Naciones*, se inclina a favor del sistema por considerarlo el único modo equitativo de concurrir los gastos de construcción y conservación de las obras por los mismos que las usan y en proporción al servicio que prestan. Otro tratadista como el español Piernas y Hurtado, se decide a favor del peaje como más adecuado que otros arbitrios, observando que no hay motivo para que las carreteras sean usadas y disfrutadas gratuitamente. Por su parte, Juan Bautista Say señaló la conveniencia de que los propios contribuyentes pagaran por adelantado los trabajos, cuyo provecho se extiende a toda la Nación aunque sea indirecto y lejano para los propios contribuyentes.⁵⁰

De tal suerte podemos establecer que este medio de obtención de ingresos ha constituido un instrumento efectivo para la Federación en su tarea de cubrir el gasto público, proporcionando a su vez, beneficios para la sociedad.

Debido a la importancia ya señalada, la Federación ha fomentado la construcción de obras de vialidad en los diferentes Estados de la República, teniendo como objetivo primordial el beneficio para la economía del Estado y sus Municipios en donde se llevan a cabo dichas obras, es por ello que se establece una coordinación fiscal entre Federación, Estados y Municipios para así señalar los porcentajes de ganancias que corresponden a cada uno de éstos.

Al respecto la Ley de Coordinación Fiscal establece en su artículo 9-A que: "La Federación, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Estados y

⁴⁹ Carrasco Iriarte, Hugo. *Diccionarios Jurídicos Temáticos. Derecho Fiscal*. Vol. 2. 2ª. Edición. Editorial Oxford. México, 2002. p 120.

⁵⁰ Cfr. *Enciclopedia Jurídica Omeba*. Tomo XV. Bibliográfica Omeba. Buenos Aires, Argentina. 1964. p 943.

Municipios en donde existan puentes internacionales de peaje operados por la primera, podrán convenir en crear fondos cuyos recursos se destinen a la construcción, mantenimiento, reparación y ampliación de obras de vialidad en aquellos municipios donde se ubiquen dichos puentes o, en su caso, a la realización de obras de infraestructura o gasto de inversión, de impacto regional directamente en la zona donde se encuentre el cobro del peaje, sin que en ningún caso tales recursos se destinen al gasto corriente.

La aportación a los fondos mencionados se hará por el Estado, por el Municipio o, cuando así lo acordaren, por ambos, en un 20% del monto que aporte la Federación, sin que la aportación de ésta exceda de un 50% del monto total de los ingresos que obtenga por la operación del puente de peaje de que se trate. La aportación Federal se distribuirá como sigue: Municipios 50% y Estados 50%.

Para que un Municipio en donde exista un puente internacional, o varios, pueda ser sujeto de participación de estos fondos, deberá acreditar un nivel recaudatorio de al menos un 50% más uno de la base gravable total de su impuesto predial en el año inmediato anterior a la firma del convenio; en su defecto, podrá convenir un Acuerdo de Mejora Recaudatoria de la Hacienda Pública Local con la Federación, para poder aplicar a la creación de estos fondos en el ejercicio fiscal siguiente, siempre y cuando cumpla con el requisito de recaudación señalado con anterioridad.

En el caso de que el nivel recaudatorio una vez firmado el convenio, se encuentre por debajo del 50%, la cantidad de recursos se verá reducida de manera proporcional a la disminución porcentual del nivel recaudatorio. Si en el momento de firmar nuevamente el convenio, el Municipio se encuentra en este supuesto, no será sujeto de refrendo el convenio citado hasta no cumplir nuevamente con el nivel recaudatorio exigido y hasta el próximo ejercicio fiscal.

El aforo vehicular de los puentes internacionales, estará sujeto a las disposiciones aplicables de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Gubernamental.

Lo señalado en el presente artículo no será aplicable tratándose de los puentes administrados por el Fideicomiso número 1936 del Fondo de Apoyo al Rescate Carretero".

Del precepto anterior podemos precisar que una fuente de ingresos para los Municipios, en donde existen puentes de peaje internacionales operados por la Federación, procede de los fondos constituidos anteriormente mencionados. Los recursos de estos fondos se destinan únicamente a la construcción, mantenimiento, reparación y ampliación de obras de vialidad en el Municipio donde se ubique el puente.

Por lo que para efectos del propio convenio se entiende por obras de vialidad todas aquellas que tengan como objeto principal el desarrollo y conservación de infraestructura para la adecuada circulación de personas y/o vehículos, excepto los arreglos ocasionales derivados de obras de drenaje, alcantarillado y cableado.⁵¹

En este orden de ideas, podemos mencionar algunos de los puentes internacionales federales materia de estos convenios.

NOMBRE DEL PUENTE	MUNICIPIO
• Culiacán.	Culiacán, Sinaloa.
• Sinaloa	Guasave, Sinaloa.
• Coatzacoalcos	Coatzacoalcos, Veracruz.
• Antonio Dovalí	Nanchital, Veracruz.
• Antonio Dovalí	Ixhuatlán, Veracruz.
• Paso del Norte	Cd. Juárez, Chihuahua
• Ojinaga	Ojinaga, Chihuahua.
• Acuña	Acuña, Chihuahua.
• Piedras Negras	Piedras Negras, Coahuila.

⁵¹ Cfr. Castellanos López, Miguel. Incremento de recursos a estados y municipios en donde existen puentes de peaje operados por la Federación. Revista INDETEC. No. 98. enero-febrero 1996. Jalisco, México. p. 99.

EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO UN INSTRUMENTO PARA LOGRAR LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS Y FORTALECER EL FEDERALISMO.

• Laredo	Nuevo Laredo, Tamaulipas.
• Juárez Lincoln	Nuevo Laredo, Tamaulipas.
• Reynosa	Reynosa, Tamaulipas
• Las Flores	Río Bravo, Tamaulipas
• Miguel Alemán	Miguel Alemán, Tamulipas
• Camargo	Camargo, Tamaulipas.
• Matamoros	Matamoros, Tamaulipas.
• San Juan	Camargo, Tamaulipas.
• Tampico	Tampico, Tamaulipas.
• Tampico	Villa Cuauhtémoc, Veracruz.
• Panuco	Panuco, Veracruz.
• Cadereyta	Cadereyta, Nuevo León.
• Tuxpan	Tuxpan, Veracruz.
• Tuxpan	Santiago de la Peña, Veracruz.
• Tecolutla	Gutiérrez Zamora, Veracruz.
• Nautla	Nautla, Veracruz.
• Alvarado	Alvarado, Veracruz.
• Tlacotalpan	Tlacotalpan, Veracruz.
• Papaloapan	Tuxtepec, Oaxaca.
• Papaloapan	Tres Valles, Veracruz.
• Caracol	Tuxtepec, Oaxaca.
• Caracol	Tres Valles, Veracruz.
• Grijalva	Villa Hermosa, Tabasco.
• Usumacinta	Emiliano Zapata, Tabasco.
• Rodolfo Flores	Suchiate, Chiapas.
• La Piedad	La piedad, Michoacán.
• La Piedad	Pénjamo, Guanajuato. ⁵⁰

Algo muy importante que cabe mencionar es lo referente a las reformas realizadas al artículo 9-A de la Ley de Coordinación Fiscal, la primera en diciembre de 1995, y la más reciente en abril de 2003; en un primer momento este precepto establecía que la aportación de la Federación al fondo sobre puentes de peaje era

⁵⁰ Ibidem. p. 100.

de un máximo de 10% del monto total de los ingresos que obtenía por la operación del puente correspondiente, ya en el texto producto de la reforma de 1995, se incrementa esta aportación a un tope máximo del 25%, dicho precepto estableció lo siguiente: " la Federación, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los Estados y los Municipios en donde existan puentes de peaje operados por la primera, podrán convenir en crear fondos cuyos recursos se destinen a la construcción, mantenimiento, reparación y ampliación de obras de vialidad en aquellos municipios donde se ubiquen dichos puentes, o en su caso, a la realización de obras de infraestructura o gasto de inversión, sin que en ningún caso tales recursos se destinen al gasto corriente. La aportación a los fondos mencionados se hará por los Estados, por el Municipio, cuando así lo acordaren, por ambos, en un 20% del monto que aporte la Federación, sin que la aportación de ésta exceda de un 25% del monto total e los ingresos que obtenga por la operación del puente de peaje de que se trate. La aportación federal se distribuirá en partes iguales entre el Estado y el Municipio correspondiente, destinando el Estado al mismo fin estos recursos en cualquiera de los Municipios de la entidad."

De igual forma se modificó la regla de concurrencia de aportaciones, al establecerse que la aportación a los fondos se hará: por el Estado, por el Municipio o por ambos, si así lo acordaren; o sea, las aportaciones al fondo podían hacerse por: la Federación, el Estado y el Municipio. Anterior a esto se exigía una aportación tripartita para poder constituir legalmente los fondos.

Anteriormente, la aportación a los fondos por parte de la Federación, el Estado y el Municipio era para que se utilizara total y únicamente en el Municipio en el que se ubicaba el puente de peaje; mediante la reforma, la aportación federal tuvo que dividirse en partes iguales entre el Estado y el Municipio, pudiendo el Estado destinar su parte a cualquier Municipio de su circunscripción territorial, siempre y cuando se destinara para aplicarse en la construcción, mantenimiento, reparación y ampliación de obras de vialidad o en la realización de obras de infraestructura o en gasto de inversión. Tal medida permitió que los beneficios del fondo se extendieran

a otros Municipios, sin perjudicar al Municipio donde se ubicaba el puente de peaje, dado que al ampliarse del 10% al 25% el tope de aportación por parte de la Federación, dicho Municipio recibiría el 12.5% de la aportación federal teniendo un incremento del 25% como mínimo.

Este artículo 9-A, también limitaba el destino de los fondos a la construcción, mantenimiento, reparación y ampliación de obras de vialidad; con la reforma citada de 1995 se amplió el destino de dichos fondos, permitiéndose que se aplicaran en obras de infraestructura o en gasto de inversión.⁵²

En este orden de ideas tenemos que una vez más, como ya se mencionó anteriormente, se reforma dicho artículo 9-A, publicándose tal decreto en el Diario Oficial de la Federación en el mes de julio de este mismo año y cuyo texto establece lo ya mencionado al iniciar el desarrollo de este tema.

Podemos apreciar en un primer momento con esta reforma, que el artículo integra el concepto de puentes internacionales de peaje, esto con la finalidad de dar una mayor precisión en cuanto a las funciones que tienen este tipo de puentes, es decir, proporcionar vías de comunicación que permitan la entrada y salida de personas y mercancías en nuestro país, dando un mayor auge al comercio internacional.

Posteriormente establece otro aspecto por demás importante, el relativo al aumento del porcentaje de la aportación que corresponde a la Federación, incrementándolo de un 25% como máximo, que se señaló con la reforma de 1995 a un 50% del total de los ingresos que obtiene por la operación del puente en cuestión. Por lo que concierne a los Estados y Municipios, permanece su aportación en un 20%, sin embargo ahora se especifica en cuanto a que si participan tanto el Estado como el Municipio en la creación del fondo, ambos lo harán por partes iguales, es decir, en un 50%.

⁵² Ibidem p. 101

De igual forma se establecen los requisitos que deben reunir los Municipios en donde se encuentren puentes de peaje internacionales para que puedan participar en estos fondos, aquellos van encaminados a exigir una capacidad económica a los Municipios que proporcione seguridad a la Federación en cuanto a la creación y mantenimiento de estos puentes, a su vez, también dá la oportunidad para aquellos que no cuentan con dicha capacidad económica y así puedan llevar a cabo acuerdos de Mejora Recaudatoria de la Hacienda Pública Local con la Federación, y una vez incrementados sus ingresos puedan participar en la creación de los citados fondos.

Por otro lado también se señalan los requisitos que se tienen que cumplir para refrendar estos convenios de colaboración administrativa en materia de peaje, entre la Federación y los Estados o Municipios, lo cual anteriormente no se regulaba y se dejaba al arbitrio de las partes.

Finalmente establece la prohibición de llevar a cabo estos convenios por lo que toca a los puentes que ya son administrados por el fideicomiso 1936 relativo al Fondo de Apoyo al Rescate Carretero, lo cual implica una equidad para la administración de aquellos que no pertenecen al mismo. Desprendido del análisis anterior citamos el siguiente ejemplo:

FONDO PARA EL MANTENIMIENTO DEL PUENTE INTERNACIONAL DE PEAJE "TUXPAN", LOCALIZADO EN EL MUNICIPIO DE TUXPAN EN EL ESTADO DE VERACRUZ.
ANTES DE LA REFORMA DE 1995: Ingresos federales obtenidos en el ejercicio fiscal 1995 por la operación del puente de peaje "Tuxpan": \$1,000,000.00 pesos MN, por lo que: <ul style="list-style-type: none">• La Federación aportará al fondo de mantenimiento el 10% o sea: \$100,000.00 pesos MN.• El Estado y el Municipio aportarán respectivamente el 5% o sea: \$ 50,000.00 pesos MN. La utilización de dicho fondo es exclusivamente para el mantenimiento del puente del Municipio donde se localiza.
DESPUÉS DE LA REFORMA DE 1995: Ingresos federales obtenidos en el ejercicio fiscal 1996 por la operación del puente de peaje

"Tuxpan": \$1,000,000.00 pesos MN, por lo que:

- La Federación aportará al fondo de mantenimiento el 25% o sea: \$250,000,00. pesos MN.
- El Estado o el Municipio, o ambos, si así lo acuerdan aportarán el 20% respecto de la aportación de la Federación o sea: \$50,000.00 pesos MN.

A su vez, El Estado puede destinar su parte a otro Municipio, siempre y cuando, se destine a la construcción, mantenimiento, reparación y ampliación de obras de vialidad.

DESPUÉS DE LA REFORMA DE ABRIL DE 2003:

Ingresos federales obtenidos en el ejercicio fiscal 2003 por la operación del puente internacional de peaje "Tuxpan": \$1,000,000.00 pesos MN, por lo que:

- La Federación aportará al fondo de mantenimiento el 50% o sea: \$500,000,00. pesos MN.

El Estado o el Municipio, o ambos, si así lo acuerdan aportarán el 20% respecto de la aportación de la Federación o sea: \$100,000.00 pesos MN (cada uno 50,000.00).

En relación a estos comentarios podemos señalar que los Municipios tienen un beneficio mayor por lo que a la percepción de ingresos por concepto de peaje se refiere, además de que la aplicación de los fondos creados en el ámbito de infraestructura médica, social y tecnológica y de inversión, dá una oportunidad de crecimiento y desarrollo económico para los Estados y sus Municipios.

En la realización de los convenios de colaboración administrativa entre los Estados o sus Municipios con la Federación, se establece en sus considerandos que una razón para llevar a cabo dichos convenios, es que con la celebración de los mismos se han redituado beneficios significativos para los Municipios tratándose de obras de vialidad, tal es el caso del convenio realizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el gobierno del Estado de Veracruz, por el que se instrumentan las bases para la distribución de la parte que corresponde al Estado de la aportación federal establecida conforme a lo dispuesto en el artículo 9-A de la Ley de Coordinación Fiscal, el mismo celebrado en 1996.⁵³

⁵³ <http://www.shcp.gob.mx>

Otro ejemplo es el relativo al convenio celebrado por: la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Caminos y Puentes Federales de Ingresos y Servicios Conexos, el Estado de Chiapas y el Ayuntamiento del municipio de Suchiate Chiapas, por el que se instrumentan la creación y administración de un fondo derivado de lo dispuesto en el artículo 9-A de la Ley de Coordinación Fiscal, celebrado en el 2001.⁵⁴

En ambos el objeto primordial del convenio es establecer las bases para la creación y administración de un fondo, cuyos rendimientos, tengan como destino específico la construcción, mantenimiento, reparación y ampliación de obras de vialidad o, en su caso, la realización de obras de infraestructura o gasto de inversión, dentro de la circunscripción territorial del Municipio en el que se encuentra ubicado el puente federal de peaje, objetivo planteado en el artículo 9-A de la Ley de Coordinación Fiscal.

Cabe mencionar que establecen las reglas de aplicación de los mismos, tomando en cuenta los ámbitos más importantes para la administración de recursos. Es así como en el análisis de estos convenios se desprenden las siguientes características:

- 1.- Dan una definición de lo relativo a obras de vialidad, obras de infraestructura, y gasto de inversión; los cuales son el objeto principal de convenio.
- 2.-Las obras de vialidad y de infraestructura son regidas por la Ley de Obra Pública del Estado y el gasto de inversión por el Código de la Hacienda Pública para el estado del que se trate.
- 3.- Las aportaciones al fondo se hacen en base a los ingresos totales que por concepto de peaje se hayan captado en el puente de que se trata.

⁵⁴ Idem

4.- Los recursos aportados por la Federación, el Estado, el Municipio o ambos, y en su caso los rendimientos, serán concentrados y administrados por la Tesorería de la Federación.

5.- Para los efectos del cumplimiento del convenio se constituye un Comité técnico, el cual está integrado por un representante de cada una de las siguientes dependencias y entidades: la Secretaría de Hacienda y Crédito público, el estado, el municipio y Caminos y puentes, entre sus obligaciones están:

a) Recibir, analizar y en su caso, aprobar los programas de gasto y obras así como los presupuestos de los mismos que el Municipio le presente para fines del convenio;

b) Establecer las fechas en que el Estado y/o el Municipio deban cubrir sus respectivas aportaciones al fondo;

c) Verificar que los recursos del fondo sean aplicados al destino específico que marcan la ley de Coordinación Fiscal y el convenio, independientemente de las demás disposiciones legales aplicables;

d) Supervisar y vigilar el desarrollo de las obras que hayan sido autorizadas.

6.- El cumplimiento por parte del Estado o del Municipio a lo dispuesto en el convenio, dará lugar a la cancelación del fondo, a que se declare terminado el convenio y a la restitución de las cantidades aportadas por la Federación o en su caso, por el estado o municipio con los rendimientos que hubiere generado.

7.- El convenio deberá ser publicado tanto en el Periódico Oficial del Estado como en el Diario Oficial de la Federación y entrará en vigor a partir del día siguiente al de su publicación en este último.

8.- La aportación de los recursos de la Federación al fondo a que se refiere el convenio, se hará por ejercicio fiscal.⁵⁵

Finalmente podemos establecer que el sistema de peaje en nuestro país juega un papel muy importante dentro de nuestra economía ya que al obtener ingresos por este concepto, los mismos se pueden invertir en la construcción o reparación de otra vías de comunicación, lo que permite el desarrollo económico y social del país, a través de vías rápidas y seguras para el traslado de personas y mercancías.

1.8. CONVENIO EN MATERIA DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS (IESPS).

El impuesto especial sobre producción y servicios (IESPS), es una contribución de índole federal, encuadrada dentro del rubro de impuestos al consumo. Su relevancia recaudatoria es muy importante, y es por ello que la Ley de Ingresos de la Federación lo cita en cuarto lugar en importancia después de los impuestos sobre la renta, al valor agregado y al activo, señalando en su artículo 1, como IESPS a los siguientes conceptos:

- A. Gasolina y diesel, gas licuado de petróleo para combustión automotriz.
- B. Bebidas alcohólicas;
- C. Cervezas y bebidas refrescantes;
- D. Tabacos labrados;
- E. Telecomunicaciones y

⁵⁵ Idem

F. Aguas, refrescos y sus concentrados.

Atendiendo a lo anterior tenemos que diversas materias son las que constituyen el hecho generador de este impuesto, son consideradas como privativas de la Federación, en atención a lo expresado por el artículo 73 fracción XXIX-A de la Constitución Política Federal, el cual establece: "El Congreso tiene facultad para establecer contribuciones: 5º. Especiales sobre: b) producción y consumo de tabacos labrados; c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo; d) Cerillos y fósforos; e) Aguamiel y productos de su fermentación... g) producción y consumo de cerveza". A su vez, las Entidades Federativas también participan en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la Ley de Coordinación Fiscal determine.

Por otra parte, hay otros actos y operaciones que dan nacimiento al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, teniendo su respaldo en el artículo 73 ya citado, en la fracción VII, al establecer que se trata de una potestad tributaria concurrente para la Federación, a fin de imponer al Congreso de la Unión las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto de dicha esfera de gobierno.⁵⁶

En este orden de ideas, podemos mencionar algunas de las características que reúne esta contribución:

1. Es un impuesto indirecto ya que el legislador no dispone gravar al verdadero sujeto pasivo, sino que lo hace como una repercusión, es decir, el contribuyente traslada el monto del impuesto a terceras personas que cargan con la erogación pecuniaria respectiva, y que son los consumidores de los bienes y servicios sobre los cuales recae el hecho generador de esta prestación fiscal.

⁵⁶ Cfr. Sánchez Gómez, Narciso. Los impuestos y la deuda pública. Editorial Porrúa. México, 2000. p 172.

2. Su pago es obligatorio, para ese efecto el gobierno federal dispone del poder coactivo y sancionador, para lograr su cumplimiento en caso de que no se haga en el tiempo y forma establecidos.
3. Se rige por los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad, para que por un lado la obligación contributiva sea exigible en igualdad de condiciones a todas las personas físicas y morales cuya situación se ajuste a la hipótesis normativa y, a su vez, el tributo es pagado conforme a la capacidad contributiva de éstas.
4. Cuenta con accesorios legales, como son multas, recargos, gastos de ejecución e indemnizaciones, forman parte de la misma naturaleza del impuesto y por ello se hacen exigibles.
5. Es un impuesto al consumo, ya que la obligación fiscal se finca sobre la satisfacción de necesidades de bienes y servicios, indispensables para la vida y la realización de objetivos, tareas o cometidos sociales de las personas físicas y morales.⁵⁷

Este impuesto también cuenta con una serie de elementos que lo hacen específico y cuya regulación se encuentra establecida en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Dichos elementos atienden a lo establecido en la Ley en comento y a la regla general en cuanto a que todos los impuestos cuentan con: a) un sujeto pasivo, en este caso son las personas físicas y morales, que en territorio nacional enajenen bienes, presten servicios o importen bienes que constituyen el objeto de la prestación fiscal; b) objeto, es la enajenación e importación de bienes y la prestación de servicios dentro del territorio nacional, c) base, tratándose de enajenación de bienes, es el precio pactado incluyendo el de los envases y empaques no retornables necesarios para contener los bienes que se enajenan, los intereses normales y moratorios, las penas convencionales o

⁵⁷ Ibidem. pp 173-174.

cualquier otro concepto distinto de los impuestos. Por lo que toca a la prestación de servicios, la base gravable es el precio total de la contraprestación pactada, incluyendo intereses normales o moratorios, las penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de los impuestos; d) la cuota o tarifa, se trata del tanto por ciento aplicable sobre la base gravable, la cual es diversificable y variable, según el concepto del que se trate, o sea si se trata de bebidas alcohólicas, tabacos labrados, etc.; e) época de pago del impuesto, se calcula mensualmente y se paga a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél al que corresponda, excepto en el casos de importaciones de bienes en el que se estará a lo dispuesto en los artículos 15 y 16 de la LIESPS, según se trate. Los pagos mensuales se realizarán en los términos que al efecto se establezcan en la ley y tendrán el carácter de definitivos.⁵⁸

Una vez señaladas las generalidades sobre este impuesto, podemos decir que por lo que a la colaboración administrativa entre la Federación, Estados y Municipios se refiere, la propia Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios ya citada, contiene la regulación al respecto. Así tenemos que en su artículo 27 establece lo siguiente: "Los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no mantendrán impuestos locales o municipales sobre:

- I. Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto que esta Ley establece o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción, introducción, distribución o almacenamiento de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto;
- II. Los actos de organización de los contribuyentes del impuesto establecido en esta Ley;

⁵⁸ *Ibidem*. pp 174-178.

- III. La expedición o emisión de títulos, acciones u obligaciones y las operaciones relativas a los mismos por los contribuyentes del impuesto que esta Ley establece.

El Distrito Federal no establecerá ni mantendrá en vigor los gravámenes a que se refiere este artículo”.

Lo anterior se establece en relación a lo señalado por el artículo 73 constitucional, fracción XXIX-A ya comentado, el cual hace alusión a las facultades privativas que tiene la Federación para establecer las contribuciones necesarias en el ámbito de este impuesto.

No obstante lo mencionado, también la Ley en comento establece el porcentaje de participaciones que corresponde a las Entidades Federativas que no se han adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en cuanto a la recaudación de ingresos por concepto de este impuesto se refiere. Así en su artículo 28 determina: “ Los Estados que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, participarán de la recaudación atribuible a sus respectivos territorios, conforme a las siguientes bases:

- I. Del importe recaudado sobre cerveza:
 - a) 2.8% a las Entidades que la produzcan;
 - b) 36.6% a las Entidades donde se consuma;
 - c) 7.9% a los Municipios de las Entidades donde se consuma;
- II. Del importe recaudado sobre gasolina:
 - a) 8% a las Entidades Federativas;

b) 2% a sus Municipios.

III. Del importe recaudado sobre tabacos:

a) 2% a las Entidades productoras;

b) 13% a las Entidades consumidoras;

c) 5% a los Municipios de las Entidades consumidoras.”

De igual forma dicho precepto señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cubre directamente las cantidades que corresponden a los Municipios, de acuerdo con la distribución que señala la legislatura local respectiva y en su defecto, en función del número de habitantes según los datos del último censo. Por otro lado también determina que los Estados que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, pueden gravar la producción, acopio o venta de tabaco en rama, con impuestos locales o municipales en conjunto y no excederán de un peso cincuenta y cinco centavos por kilo, que sólo podrán decretar las Entidades que cultiven.

Esto nos dá una idea de la intención que se tiene por parte de la Federación para llevar a cabo el cumplimiento del Federalismo, bajo el cual opera el sistema fiscal de nuestro país, al permitir que obtengan beneficios económicos derivados de la recaudación de ingresos por concepto del IESPS, aquellos Estados con sus respectivos Municipios que no están adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal; sin embargo, hoy en día todas las Entidades Federativas se encuentran adheridas a dicho Sistema, por lo que reciben montos porcentuales de todo lo recaudado por concepto de los impuestos contemplados en la legislación fiscal federal y en observancia a la Ley de Coordinación Fiscal y los Convenios de Colaboración Administrativa que ha firmado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con las mismas.

Así tenemos que, específicamente en materia de esta contribución, la Ley de Coordinación Fiscal en su artículo 3-A señala que las "Entidades Federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, participarán de la recaudación que se obtenga del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, por la realización de los actos o actividades gravados con dicho impuesto sobre los bienes que a continuación se mencionan, conforme a las proporciones siguientes:

1. El 20% de la recaudación si se trata de cerveza, bebidas refrescantes, alcohol, bebidas alcohólicas fermentadas y bebidas alcohólicas.
2. El 8% de la recaudación si se trata de tabacos labrados.

Esta participación se distribuirá en función del porcentaje que represente la enajenación de cada uno de los bienes a que se refiere este artículo en cada Entidad Federativa."

Como ya quedó asentado anteriormente, la coordinación fiscal entre los Estados y la Federación en materia del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se lleva a cabo a través de los Convenios de Colaboración Administrativa que realizan éstos, es así como en cada uno de éstos se establecen las bases para la administración de los ingresos recaudados por concepto de este impuesto, todo con el fin de ejecutar acciones en materia hacendaria encaminados hacia el desarrollo económico del país.

De esta forma se otorgan una serie de facultades a los Estados en cuanto a colaboración administrativa por concepto de IESPS se refiere, y como ejemplo tenemos las siguientes:

1. El Estado tiene las atribuciones relativas a la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, incluyendo las de ordenar y practicar visitas e inspecciones en el domicilio fiscal o establecimiento de los contribuyentes,

de los responsables solidarios y de los terceros relacionados con ellos, así como en las oficinas de la autoridad competente.

2. Determinar el impuesto omitido, su actualización, así como sus accesorios a cargo de los contribuyentes fiscalizados por el propio Estado.
3. Imponer las multas que correspondan por infracciones al Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones fiscales federales, que conforme al Convenio corresponda aplicar a las autoridades fiscales del Estado.
4. Condonar las multas que imponga en el ejercicio de sus facultades delegadas de la comprobación del impuesto.
5. Recaudar el importe de los pagos que se obtengan como resultado de sus actuaciones, así como revisar, determinar y cobrar las diferencias que provengan de errores aritméticos y sus accesorios.
6. Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, a fin de que se hagan efectivos los créditos y sus accesorios que se generen con motivo de los actos a que se refiere esta fracción.
7. Realizar actos de verificación para mantener actualizado el padrón de contribuyentes, en una proporción anual del 20% de dicho padrón.⁵⁹

De tal suerte podemos mencionar que el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, constituye entre otras, una de las fuentes más importantes de ingresos públicos que tiene la Federación en relación a impuestos, por lo que la colaboración administrativa en este ámbito juega un papel relevante dentro de la coordinación fiscal.

⁵⁹ <http://www.shcp.gob.mx>

CAPITULO II. EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2.1. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO.

El objetivo de llevar a cabo el desarrollo de este tema, es fundamentalmente dar una visión histórica de la evolución que ha tenido el Impuesto sobre la Renta (ISR) en nuestro país y en el ámbito internacional, por lo que antes de adentrarnos al aspecto histórico en México, haremos un breve recorrido por países como Inglaterra, Francia y Estados Unidos, los cuales se toman en cuenta por su índole de importancia económica y social durante el surgimiento de este impuesto.

No obstante, primeramente debemos hacer alusión a la definición de Impuesto sobre la Renta, al respecto tenemos que *“la palabra renta proviene de la raíz latina reddita, que significa utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de ella se cobra. También se entiende como un ingreso que produce el trabajo, una propiedad o un derecho sobre alguna cosa o actividad; una inversión de capital, dinero o un privilegio. De tal suerte que los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos es lo que ha dado lugar al ISR, por su esencia grava los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes en México, y los residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza que genera las utilidades, ganancias o capitales se encuentra ubicada dentro del territorio nacional; se trata de la contribución más importante desde el punto de vista de su recaudación, que se ha instituido en nuestro país.”*⁶⁰

Otra definición es la que nos da el Instituto de Investigaciones Jurídicas, Impuesto sobre la Renta es: *“la contribución impuesta por la ley fiscal del mismo nombre sobre los ingresos percibidos por las personas físicas y morales residentes*

⁶⁰ Sánchez Gómez, Narciso. Los impuestos y la deuda pública. Ob cit. p.75.

*en México, y las residentes en el extranjero cuando la fuente de riqueza de los ingresos mencionados se encuentran en el territorio nacional.*⁶¹

Ambas definiciones conciden al señalar que es un impuesto que grava las utilidades o ganancias de las personas físicas y morales residentes en el país o de aquellas extranjeras cuya fuente de riqueza se localiza en México.

Una vez referido lo anterior, abordaremos lo relacionado a los antecedentes históricos de este impuesto.

Por lo que respecta a Inglaterra tenemos que la mayoría de los estudiosos del Impuesto sobre la Renta argumentan que esta contribución se establece formalmente en este país para costear los gastos de guerra que se originaron como consecuencia de la invasión de la Isla por Napoleón, asentando que en el año de 1798 el primer ministro William Pitt, Conde de Chatam, lo introduce como una necesidad fundamental, para costear los movimientos bélicos en contra de su enemigo principal de aquel entonces que fue Francia, se dijo que el gravamen era de carácter transitorio, pues su vigencia estuvo condicionada a la terminación de la guerra. Así surgió con una tasa del 10% sobre los ingresos obtenidos por el contribuyente, sin importar el origen de los mismos.

La Suprema Corte de Justicia de Londres lo declaró inconstitucional; sin embargo, debido a las necesidades del Estado para allegarse de fondos para la satisfacción de sus múltiples necesidades, reestablece un impuesto que exclusivamente debía mantenerse en época de guerra; resurgiendo de nueva cuenta en 1816 pero en una forma titubeante ante las diversas impugnaciones que hicieron del mismo los contribuyentes, una vez más se eliminó para implementarse en forma definitiva en el año de 1842, significándose en tales propósitos los primeros ministros Robert Peel, William Edward Gladstone, Henry Herbert y David Lloyd George, este último

⁶¹ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo V. Editorial Porrúa. México, 1985. p 47.

introdujo las tarifas progresivas, lo que dio a la ley respectiva la bondad de ser un gravamen justo y equitativo.⁶²

Desde sus principios se caracterizó por ser un "impuesto real"⁶³, identificado por cédulas, las cuales eran: A. Gravaba los ingresos provenientes de la explotación de la propiedad rústica y urbana; B. Sobre arrendamiento de bienes inmuebles; C. Sobre intereses y dividendos; D. Sobre ingresos consecuentes del ejercicio de actividades profesionales, artísticas, deportivas, comerciales, industriales y culturales; E. Sobre ingresos por concepto de sueldos, salarios y pensiones.⁶⁴

El contexto histórico de Inglaterra a fines del siglo XIX muestra al mundo diferencias sociales y económicas que el proceso industrial configuró, pero que gracias a la evolución político-constitucional y a través del Impuesto sobre la Renta, dieron un nuevo aspecto al desarrollo del capitalismo. Se puede afirmar que entre 1885 y 1906 la evolución de las ideas socialistas tomaron un camino distinto a lo previsto, así la reorganización de las finanzas públicas en ese país fueron lo suficientemente agresivas para establecer en forma definitiva este impuesto, cuya inspiración fue eminentemente socialista.

En Francia no se tiene con precisión la fecha exacta de la aparición del Impuesto sobre la Renta; sin embargo, podemos afirmar que surge en un contexto político y social en donde Francia ve instaurarse la República radical, siendo un proceso que abarcó entre 1905 y 1914. Tenemos que tras una victoria electoral de los socialistas, la reforma fiscal se perfila. Sólo la unión de los partidos de izquierda: el partido Socialista Francés y el Partido Socialista de Francia, hicieron posible tomar los hilos del poder político inspirado en la idea de que lo importante en todos los países es la lucha contra los partidos burgueses; esta etapa fue definitiva para la implementación

⁶² Cfr. Sánchez Gómez, Narciso. El impuesto y la deuda pública. Ob. Cit. p 77.

⁶³ Ibidem p. 77.

⁶⁴ Ibidem pp 77-78.

del Impuesto sobre la Renta, en donde el nombre de Joseph Caillaux jugó un papel relevante.⁶⁵

Caillaux polarizó la política financiera francesa de 1899 a 1914; de Waldeck Rousseau a Viviani pasando por Rouvier, Clemenceau y Aristide Briand. Se le considera el padre del Impuesto sobre la Renta francés. Comenzó a instrumentar la anhelada reforma fiscal, que se inició con un proyecto que hacía referencia a un impuesto cedular sobre los ingresos y un impuesto sobre el ingreso global con carácter progresivo. Este proyecto fue aprobado en 1909, pero el Senado después de un largo examen lo rechazó.

Finalmente después de varios y aparatosos debates y una resistencia del Senado, el impuesto que gravaba el ingreso general tomo cuerpo de ley en 1914 y se implementaron los impuestos cedulares sobre los ingresos.⁶⁶

Su implantación definitiva es visible en 1917, dándole el carácter de cedular y global a su vez, con lo que se advierte que adquiere un sistema mixto para aplicarse a los sujetos pasivos; de tal suerte la cedula I, gravaba las rentas derivadas de la propiedad no edificada; la II, las rentas de propiedad edificada; la III, los beneficios obtenidos de la explotación agrícola; la IV, los intereses provenientes de réditos, cauciones y depósitos; la V, los ingresos provenientes de actividades industriales y comerciales; la VI, los ingresos relativos a sueldos, pensiones, rentas vitalicias; y la VII, sobre profesiones no comerciales.

Después de la tasación cedular, se gravaba la misma renta global, sin atender a la fuente u origen de donde proceden los ingresos, con lo cual se le dio un carácter mixto a dicha contribución y se empezó a hablar de la renta legal desde el momento

⁶⁵ Joseph Caillaux, considerado como el padre del impuesto sobre la renta francés y como un hombre con características de político que influyó y llevó a cabo la reforma fiscal más trascendental de Francia en la época contemporánea: la implementación del impuesto progresivo sobre la renta.

⁶⁶ Cfr. Resendez Muñoz, Eduardo. *Política e impuestos*. Visión histórica. Editorial Porrúa. México, 1989. pp 160-162.

en que el sujeto pasivo tuvo derecho a efectuar las deducciones que establece la Ley necesarias para la obtención del ingreso.⁶⁷

Las reformas sociales preconizadas largo tiempo por los partidos de izquierda, cristalizaban así con un mínimo de igualdad para la clase obrera y compensaba los efectos de una concentración cada vez más acelerada de los medios de producción. Se pueden resumir los beneficios sociales del Impuesto sobre la Renta de la manera siguiente:

- El Impuesto sobre la Renta trajo la distribución de las cargas públicas con más generalidad, pues gravó ingresos que anteriormente escapaban al gravamen.
- El Impuesto sobre la Renta aseguró la distribución con equidad, pues se sustentó sobre una apreciación real de las facultades contributivas.
- Aportó flexibilidad, toda vez que consideró el origen de la materia gravable; estos es, los ingresos del trabajo son menos gravados que los ingresos del capital. Las exoneraciones, el carácter general del impuesto y la progresividad del mismo, dan un claro viso de justicia social que favorece a la clase obrera.⁶⁸
- En suma el ISR por su severidad a través de fórmulas nuevas trajo a Francia un manejo financiero a la altura de un momento político trascendental: La Primera Guerra Mundial.

Se estima que el origen de la Ley del Impuesto sobre la Renta en Estados Unidos apareció por primera vez cuando las legislaturas de los Estados de Massachussets

⁶⁷ Cfr. Sánchez Gómez, Narciso. Los impuestos y la deuda pública. Ob cit. p. 78.

⁶⁸ Cfr. Resendez Muñoz, Eduardo. Ob. Cit. pp 163-164

y Plymouth votaron una Ley de renta, sin embargo no tuvo éxito ante la desorganización de los mismos.⁶⁹

Es a partir de 1840 cuando ciertos Estados empezaron a pensar en el Impuesto sobre la Renta como una vía para sufragar el aumento constante de los gastos públicos. Sin embargo, en general, las iniciativas no tomaron cuerpo y en el caso particular de Maryland, este experimentó con el impuesto, pero sólo para ser abrogado al poco tiempo.

Hacia 1861, con la llegada de Abraham Lincoln a la presidencia de la República, iba a permitirse la primera implementación federal del ISR. Sus ideas políticas y un hecho particular, la Guerra de Secesión, serían elementos favorables.

La imposición directa concebida representaba la respuesta también a un proyecto de impuesto directo sobre la propiedad (impuesto predial) el que representantes de algunos Estados consideraban, incluso, odioso y ruinoso, sobre todo para los grandes territorios agrícolas del Sudeste y Oeste del país. Este primer tipo de imposición directa tuvo en definitiva el soporte, igualmente, del pensamiento económico de Lincoln, ya que a la "gente común" le atraía poderosamente por ser a quienes debería favorecer la progresividad de tal gravamen, con lo que se daba oportunidad de enriquecerse, dentro de un sistema de libertad.

El Impuesto sobre la Renta fue modificado durante el tiempo de su vigencia en seis ocasiones, pero sin perder sus características fundamentales. La Guerra de Secesión había hecho aumentar las necesidades financieras y con ello los impuestos. Sin embargo, cuando vino la paz en 1865, la reacción de los grupos industriales y financieros no se hizo esperar contra la imposición directa. Pasando a segundo término la guerra y el problema de la abolición de la esclavitud.

⁶⁹ Cfr. Sánchez Gómez, Narciso. Los impuestos y la deuda pública. Ob cit. p. 79.

En los últimos 25 años del siglo XIX los Estados Unidos de Norteamérica entraron de lleno al juego político del sistema bipartidista polarizado por los grandes intereses capitalistas. Los grandes partidos el Republicano y el Demócrata respondieron de una manera alternada a dichos intereses. No estaban interesados en el proteccionismo económico y por ende serían la puerta para la implementación del Impuesto sobre la Renta.

Más tarde desde principios del siglo XX, la política de este país empezó a ser dominada por un cierto progresismo cuyos elementos económicos y sociales permitirían que este impuesto fuera adoptado en forma definitiva en 1913. esta evolución política está íntimamente relacionada con el desarrollo de las clases medias que en cierto modo frenaron los excesos de la sociedad industrial por la vía impositiva. Pero al mismo tiempo constituye la consolidación del sistema capitalista que dejó de conceptualizarse solamente dentro del campo estrecho de la economía, para aceptarse también como un sistema social.⁷⁰

Así el Impuesto sobre la Renta surge en Estados Unidos con un sistema cedular ya que divide a los causantes según las actividades a las que se dediquen, tomando en cuenta el origen del ingreso ya sea por actividades comerciales, industriales, artesanales, de agricultura, ganadería, pesca o por la prestación de servicios técnicos, ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos para gravar exclusivamente la utilidad o ganancia efectivamente percibida; y se integró de dos rubros, el *Income-Tax* y el *Aditonal-Tax*; el primero es el que recae normalmente sobre la actividad gravada, en cambio el segundo sólo se cubre en casos especiales, como en las ventas realizadas al consumidor en que éste paga directamente el gravamen.

Actualmente el ISR en dicho país es de tipo global personal, consagrado en el año de 1939 en lo que se conoce como Código de Ingresos Interiores, sistema que se adopta definitivamente con la expedición en 1954 del Código Fiscal de la

⁷⁰Cfr. Resendez Muñoz, Eduardo. Ob. Cit. pp 182-188.

Federación de la Unión Americana. Cabe aclarar que esta contribución existe tanto en la esfera federal, como en la local y municipal.⁷¹

Bajo este contexto se puede afirmar que en México, la aparición del Impuesto sobre la Renta, se dió como resultado de la influencia de las ideas socialistas, nacidas de la Revolución Mexicana en un largo proceso que se origina en 1810, al acceder el país a la vida independiente.

El antecedente que se tiene respecto a esta contribución en nuestro país, es el Decreto del 15 de enero de 1813, el cual fue emitido por el Virrey Félix María Calleja, en el que se establece una contribución personal y directa de carácter extraordinario, proporcional a las ventas y utilidades líquidas, que recayera sobre las clases menos necesitadas, exceptuando del impuesto a los jornaleros y a aquellos cuyos sueldos y ganancias líquidas no llegasen a trescientos pesos anuales.⁷²

Sin embargo cabe decir, que en México se dan dos etapas de influencia en la creación de las diferentes leyes que regularon el Impuesto sobre la Renta, así tenemos que en una primera etapa, se dá como un impuesto cedular y en una segunda etapa, como un impuesto global, siendo está última como actualmente nos rige.

Dentro de la *PRIMERA ETAPA O IMPUESTO CEDULAR* encontramos las siguientes leyes:

a) Ley del Centenario del 20 de julio de 1921. Fue promulgada siendo presidente de la República en aquella época el General Álvaro Obregón y secretario de Hacienda Don Adolfo de la Huerta. Se publicó un decreto en el que se establecía un impuesto federal extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares. Sólo tuvo un mes de vigencia. Dicha Ley estaba dividida en

⁷¹ Cfr. Sánchez Gómez, Narciso. Los impuestos y la deuda pública. Ob cit. p 79.

⁷² Cfr. Diccionario Jurídico Enciclopédico. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Ob. Cit. p. 48

cuatro capítulos que se denominaron cédulas, y eran las siguientes: "I. Del ejercicio o comercio de la industria; II. Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada; III. Del trabajo, sueldo o salario; IV. De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos."⁷³

Los sujetos del impuesto eran los mexicanos y extranjeros cualquiera que fuera su domicilio si la fuente de ingresos se localizaba dentro del territorio nacional. Debía ser pagado dentro de la primera quincena del mes de septiembre del mismo año, mediante la cancelación de estampillas que llevaba impresa la denominación "Centenario", denominada así en conmemoración al primer centenario de la consumación de la Independencia. Cada cédula contaba con su propia tarifa, la cual se dividía de tres a cuatro categorías. Así se denotaba el comienzo de las tasa progresivas.

De igual forma se crearon los Consulados y las Juntas Calificadoras Regionales, las cuales tenían la facultad de estimar los ingresos o ganancias probables del causante y sobre dicha estimación se pagaría el impuesto. Cuando los causantes no estuvieran de acuerdo con dichas calificaciones, podían inconformarse ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que esta examinara el asunto; esto marca el inicio del recurso de reconsideración administrativa.

Dicho impuesto se creó para destinar lo recaudado a la compra de barcos para la marina mercante y el mejoramiento de los puertos.⁷⁴

b) Ley del 21 de febrero de 1924 y su reglamento. Siendo presidente aún Álvaro Obregón, y ministro de hacienda el Ing. Alberto J. Pani, el 21 de febrero de 1924 fue promulgada la Ley para la recaudación para los impuestos sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas. Se dividía esta Ley en dos capítulos que abarcaban los conceptos mencionados. La

⁷³ Domínguez Mota, Enrique y Calvo Nicolao, Enrique. Estudio del ISR de las empresas. Docal Editores. México, 1972. p.27

⁷⁴ Ibidem p. 28.

misma fue de carácter permanente y permitió a los contribuyentes hacer deducciones y así gravar sólo la utilidad. La forma de pago era por estampillas y se formulaban declaraciones de ingresos en las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y se entregaban en las Oficinas Receptoras para que las revisaran las Juntas Calificadoras y los dictámenes que estas emitieran podían ser impugnados por los contribuyentes.

Cabe mencionar que se tiene como un dato importante, el referente a que se fijó un término de cinco anualidades para la precripción de la acción para el cobro de impuestos y multas por parte el Estado; además, del impuesto recaudado por la Federación, se le entregaba un 10% a la Entidad Federativa y el otro 10% al Municipio en donde se hubiera originado el ingreso, siendo esto un antecedente de la Coordinación Fiscal que rige hoy en día la recaudación de ingresos públicos en nuestro país. Por su parte el reglamento de esta Ley se promulgó el mismo día que ésta.⁷⁵

c) Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925 y los reglamentos del 22 de abril de 1925 y del 18 de febrero de 1935. Es en esta ocasión cuando se le denomina por primera vez, Ley del Impuesto sobre la Renta y fue expedida durante el gobierno del General Plutarco Elías Calles, y siendo secretario de hacienda Alberto J. Pani. Esta Ley con una mayor corrección que la anterior, fijó lo que se entendía por ingreso, ya que incluía el factor crédito que se había olvidado en la Ley de 1924.

Se modificó la forma de pago pudiéndose cubrir en timbres, en efectivo o en cualquier otra forma que determinara el reglamento. La Ley estaba dividida en siete cédulas: I. Comercio; II. Industria; III. Agricultura; IV. Imposición de capitales; V. Explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado; VI. Sueldos y VII. Honorarios de profesionistas. Entre algunas de las características que poseía esta Ley podemos mencionar por ejemplo que, en su artículo 30 establecía las

⁷⁵ *Ibidem.* p. 33

deducciones que podían realizarse por concepto de cargas familiares que atendía al número de personas que sostuviera el contribuyente, aunque posteriormente estas deducciones fueron suprimidas; pero en la Ley de 1964 fueron nuevamente incorporadas. En cuanto al gravamen sobre sueldos y honorarios para que las cargas familiares fueran deducibles, las personas dependientes económicamente del contribuyente no debían contar con recursos y estar ligado a él por el parentesco consanguíneo en línea recta sin limitación de grado, colateral hasta el tercer grado y afines hasta el segundo o bien, su cónyuge. Al comprobar el contribuyente que se encontraba en alguna de las circunstancias mencionadas, las Juntas Conciliadoras extendían una constancia anual para que sirviera de base al retenedor cuando aplicara las deducciones aprobadas por la Ley.⁷⁶

El 22 de abril se promulga el reglamento respectivo, el cual contenía diez capítulos. Sin embargo, con motivos de múltiples modificaciones al mismo, hubo la necesidad de reordenar las disposiciones legales y expedir uno nuevo, el cual fue publicado el 18 de febrero de 1935.

Cabe mencionar que existieron otros ordenamientos legales complementarios de esta Ley de 1925, tales como: La Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos de 31 de julio de 1931; Ley del Impuesto sobre Ausentismo de 14 de febrero de 1934, que gravaba los ingresos de los residentes en el extranjero procedentes de fuentes de riqueza ubicadas en el territorio nacional; Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales de 29 de agosto de 1936.⁷⁷

d) Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el superprovecho del 27 de diciembre de 1939. Con esta Ley lo que se pretendía era beneficiar al erario público limitando las ganancias excesivas que obtuvieran las personas físicas y morales, las utilidades estaban gravadas por cuotas progresivas que iban del 15% al 33%; sin embargo esta Ley fue abrogada por la Ley posterior.⁷⁸

⁷⁶ Ibidem pp 35 y 36

⁷⁷ Cfr. Sánchez Gómez, Narciso. Los impuestos y la deuda pública. Ob cit. pp 80 y 81

⁷⁸ Cfr. Domínguez Mota, Enrique y Calvo Nicolao, Enrique. Ob cit. p. 36

e) Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de 1941 y su reglamento. Esta Ley abrogó a la del superprovecho y esto fue debido a que no se consideró justo ni conveniente el limitar a las utilidades legítimas precisamente en el momento en el que el país requería de participación de la iniciativa privada; no obstante esta situación, para compensar la disminución de ingresos que esta medida representaba, se aumentaron las tarifas de las diferentes tasas cedulares.

El 31 de diciembre de 1941 se promulga la nueva Ley que entra en vigor el 1 de enero de 1942 durante el gobierno de Manuel Ávila Camacho, siendo secretario de hacienda el Lic. Eduardo Suárez. Esta Ley estaba dividida en cinco cédulas de manera siguiente: I. Comercio, industria y agricultura; II. Intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales; III. Explotación del subsuelo, concesiones otorgadas por el gobierno federal, local o municipal; IV. Sueldos; V. A los que ejercitaran una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculos.

Respecto a la cédula V correspondiente a honorarios, se introdujo una modalidad, esto es, el sistema de categorías, lo cual originó múltiples controversias lo que implicó un posterior cambio puesto que estaba gravando ingresos, desvirtuando así el principio del impuesto sobre la renta que es el de gravar las utilidades. La supresión del sistema de categorías se da con las reformas del 13 de julio de 1943 y se creó la Dirección del Impuesto sobre la Renta.

Posteriormente con las reformas del 30 de diciembre de 1949 se establece para los causantes de la cédula V, que obtuvieran ingresos menores de \$60,000 anuales, un sistema de opción ya que se les permitía elegir si tributarían con base en sus ingresos o con base en sus utilidades; este sistema estuvo en vigor hasta 1964.⁷⁹

⁷⁹ Ibidem pp. 37 y 38

f) Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953 y su reglamento. Esta Ley se expide durante la presidencia de Adolfo Ruíz Cortines, siendo secretario de hacienda Antonio Carrillo Flores. La misma estaba integrada por siete cédulas: I. Comercio; II. Industria; III. Agricultura, ganadería y pesca; IV. Remuneración del trabajo personal; V. Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; VI. Imposición de capitales; y VII. Regalías y enajenación de concesiones.⁸⁰

En esta Ley el objeto del impuesto fueron los ingresos provenientes del capital, del trabajo o de la combinación de ambos; considerando como ingreso a toda clase de rendimientos, utilidad, ganancia, renta, interés, producto, provecho, participación, sueldo, honorario y en general cualquier percepción, en efectivo, en valores, en especie o en crédito que modificaran el patrimonio del contribuyente. Indicando a las deducciones siguientes: el costo de las mercancías vendidas, amortizaciones o inversiones, depreciaciones, comisiones eventuales, gastos de previsión social, donativos, el importe de arrendamiento de inmuebles destinados a fines específicos del negocio o empresa, las primas de seguros. Excenciones, las empresas del sector público destinadas a la prestación de servicios públicos, las instituciones de beneficencia, las agrupaciones con fines culturales, religiosos, científicos, deportivos, etc.⁸¹

Posteriormente el 30 de enero de 1954 se promulga su reglamento, siendo esta Ley la última de la etapa cedular.

Por lo que se refiere a la *SEGUNDA ETAPA O SISTEMA DEL IMPUESTO GLOBAL*⁸², tenemos que esta consiste en totalizar los ingresos obtenidos por el

⁸⁰ *Ibidem* p. 38

⁸¹ Cfr. Sánchez Gómez, Narciso. Los impuestos y la deuda pública, ob cit. p. 81

⁸² Cabe hacer una breve distinción entre sistema del impuesto cedular y sistema del impuesto global. En el primero tenemos que el impuesto se grava dividiendo los ingresos que el contribuyente percibe por la realización de una o varias actividades, ya sea el comercio, la industria, la agricultura o cualquier otra. Por su parte en el sistema global, se grava la totalidad de ingresos de los contribuyentes, es decir, se suman o totalizan los ingresos que percibe el contribuyente por la realización de una o varias actividades.

contribuyente y el pago de impuestos será sobre el total de éstos. Dentro de esta etapa encontramos los siguientes cuerpos legislativos.

a) Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964. Con esta Ley se abandona el sistema cédular y se pasa a un sistema global, la misma entra en vigor el 1 de enero de 1965 y tuvo una vigencia de 15 años, esto es, hasta 1980. La Ley se encontraba dividida en dos títulos: Título I. Ingreso global de las empresas y Título II. Ingreso de las personas físicas; y se le complementa posteriormente la tasa sobre utilidades brutas extraordinarias.

En este cuerpo legal se toma en cuenta los ingresos totales obtenidos por el contribuyente, sin importar la fuente de donde procedan, con lo que se introduce un principio de justicia que en el sistema cédular no se alcanzaba, con ello se eliminó la posibilidad de escapar a la grabación, a no ser que en forma intencional se eludiera o se estuviera exento del tributo. Señalándose con claridad los elementos del tributo.

Esta Ley sufrió múltiples reformas quedando abrogada con la nueva Ley de 1980.⁸³

b) Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980. Esta Ley entra en vigor el 1 de enero de 1981 durante el gobierno del presidente José López Portillo realizándose múltiples modificaciones en 1981 y 1982. El reglamento respectivo fue emitido durante la presidencia de Miguel de la Madrid Hurtado.

Originalmente se integró de cinco títulos que son: Título I. Disposiciones generales; Título II. De las Sociedades Mercantiles; Título III. De las personas Morales con Fines no lucrativos; Título IV. De las Personas Físicas y Título V. De los

⁸³ Cf. Bentancourt Partida, Carlos Enrique. El ABC de los impuestos en México. Ediciones contables, administrativas y fiscales, S.A de C.V. México, 1996. p. 164.

Residentes en el Extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicadas en el territorio nacional.⁸⁴

c) Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 2001; misma que abrogó a la de 1980. Dicha Ley entró en vigor el 1 de enero de 2002, y está vigente actualmente. De conformidad con la exposición de motivos de tal ordenamiento, se pretende entre otras cosas establecer una mayor equidad en cuanto a facultades tributarias, por parte de la Federación y sus Estados, específicamente por lo que toca a las actividades de enajenación de bienes.

Cabe señalar que la iniciativa de esta Ley fue presentada por el Ejecutivo Federal el 5 de abril de 2001, su dictamen se aprobó en la Cámara de Diputados el 29 de diciembre de 2001. Dicho dictamen fue aprobado en el Senado de la República, con modificaciones el 30 de diciembre de 2001 para finalmente devolverla a la Cámara de Diputados para los efectos del inciso e) del artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁸⁵

Actualmente la Ley del Impuesto sobre la Renta cuenta con la siguiente estructura: Título I. Disposiciones generales; Título II. De las personas morales; Título III. Del Régimen de las personas morales con fines no lucrativos; Título IV. De las personas físicas; Título V. De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicada en el territorio nacional; Título VI. De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicada en el extranjero; Título VII. De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicada en el extranjero con regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales; Título VIII. De los estímulos fiscales.

Es así como consideramos pertinente, para efectos prácticos, elaborar un cuadro en el que se resume de manera breve y específica, cada una de las leyes que han regulado el Impuesto sobre la Renta en nuestro país desde su creación hasta nuestros días.

⁸⁴ Ibidem. p. 165.

⁸⁵ <http://www.congresodelaunion.gob.mx>.

EVOLUCIÓN DE LAS LEYES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO.

PRIMERA ETAPA O IMPUESTO CEDULAR:		
LEY	CONTENIDO	VIGENCIA
1. Ley del Centenario del 20 de julio de 1921.	Cuatro capítulos: I. Del ejercicio o comercio de la Industria; II. Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada; III. Del trabajo, sueldo o salario; IV. De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.	Julio 1921- Agosto 1921.
2. Ley del 21 de febrero de 1924 y su reglamento.	Dos capítulos: I. Impuestos sobre sueldos, salarios, emolumentos y honorarios y II. Utilidades de las sociedades y empresas.	1924-1925.
3. Ley del Impuesto sobre la Renta del 18 de marzo de 1925 y los reglamentos del 22 de abril de 1925 y del 18 de febrero de 1935.	Siete cédulas: I. Comercio; II. Industria; III. Agricultura; IV. Imposición de capitales; V. Explotación de subsuelo o concesiones otorgadas por el Estado; VI. Sueldos; VII. Honorarios de profesionistas.	1925-1939.
4. Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el superprovecho del 27 de diciembre de 1939.	Beneficiaba al erario público limitando las ganancias excesivas que obtuvieran los contribuyentes, las utilidades estaban gravadas por cuotas progresivas que iban del 15% al 33%.	1939-1941.
5. Ley del Impuesto sobre la Renta del 31 de diciembre de	Cinco cédulas: I. Comercio, industria y agricultura; II.	1942-1953. ⁸⁶

⁸⁶ A partir de esta Ley, se cuenta el período de vigencia a partir de la fecha de entrada en vigor.

EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO UN INSTRUMENTO PARA LOGRAR LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS Y FORTALECER EL FEDERALISMO.

1941 y su reglamento.	intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamientos de negociaciones comerciales industriales; III. Explotación del subsuelo, concesiones otorgadas por el gobierno federal, local o municipal; IV. Sueldos; V. A los que ejercitaran una profesión, arte, oficio, deporte o espectáculos.	
6. Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953 y su reglamento.	Siete cédulas: I. Comercio; II. industria; III. Agricultura, ganadería y pesca; IV. Remuneración del trabajo personal; V. Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; VI. Imposición de capitales; VII. Regalías y enajenación de concesiones.	1954-1964.
SEGUNDA ETAPA O SISTEMA DEL IMPUESTO GLOBAL:		
1. Ley del Impuesto sobre la renta del 30 de diciembre de 1964.	Dos títulos: I. Ingreso global de las empresas y II. ingreso de las personas físicas; y se complementa posteriormente con la tasa sobre utilidades brutas extraordinarias.	1965-1980.
2. Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1980.	Cinco títulos: I. Disposiciones generales; II. de las sociedades mercantiles; III. De las personas morales con fines no lucrativos; IV. De las personas físicas y V. De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicadas en el territorio	1981- 2001

EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO UN INSTRUMENTO PARA LOGRAR LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS Y FORTALECER EL FEDERALISMO.

	nacional.	
3. Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 2001.	Título I. Disposiciones generales; Título II. De las personas morales; Título III. Del Régimen de las personas morales con fines no lucrativos; Título IV. De las personas físicas; Título V. De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicada en el territorio nacional; Título VI. De los territorio con regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales; Título VII. De los estímulos fiscales.	2002-

Como podemos observar a lo largo del desarrollo de este tema, la influencia que marcaron los países como Inglaterra, Francia y Estados Unidos en la implementación del Impuesto sobre la Renta en nuestro país fue muy importante, puesto que proporcionaron los elementos básicos para su creación, tales como: el gravar las utilidades de las personas físicas y morales y aún de los residentes en el extranjero, siempre y cuando su fuente de riqueza se encontrara en el territorio nacional, y con ello llevar a cabo una mejor distribución de la riqueza en la sociedad, es decir, a mayor utilidades, mayor pago del impuesto; por otro lado también aportaron los mecanismos de operación de este impuesto, ya sea mediante una forma cedular o bien, mediante una globalización de los ingresos de los contribuyentes.

Una vez apuntado lo referente a los antecedentes y establecimiento del Impuesto sobre la Renta en nuestro país, corresponde hacer alusión a los elementos constitutivos del mismo, dicho tema nos ocupará en nuestro siguiente punto.

2.2 ELEMENTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Los elementos del Impuesto sobre la Renta constituyen la parte esencial o medular del mismo, así tenemos que son un conjunto de ingredientes jurídicos, económicos y materiales que le dan vida y sustento.

Siguiendo lo establecido en la doctrina de Derecho Fiscal, todo impuesto debe contener ciertos elementos, los cuales son: sujeto activo, sujeto pasivo, objeto, base, tasa, tarifa, y época de pago. Por lo que es menester hacer referencia a éstos de una forma general y posteriormente, especificar cada uno de ellos de acuerdo al artículo 154 bis de la LISR, objeto de nuestra investigación.

a) Sujeto activo: Es el acreedor del impuesto, es decir, el que tiene la obligación y la facultad de exigir el pago de la contribución, de tal suerte que conforme a la legislación fiscal, compete a la Federación por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a sus dependencias y organismos fiscales, asumir el papel de sujeto activo, para controlar, determinar y exigir la obligación fiscal en comento; b) Sujeto pasivo: Es la persona física y moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con la ley está obligada a pagar el impuesto cuando su situación jurídica coincide con el hecho generador del gravamen. Así el sujeto pasivo del ISR es la persona física y moral, que percibe ingresos en efectivo, en bienes, créditos o en servicios, provenientes del capital, del trabajo, o de la combinación de ambos, por actividades industriales, comerciales, profesionales, agrícolas, ganaderas, de pesca, por intereses o por prestar servicios técnicos de diversa índole, entre otras.; c) Objeto: Por lo que se refiere al ISR, su objeto está constituido por los ingresos o utilidades que obtienen las personas físicas y morales, derivados, del trabajo, del capital o de la combinación de ambos, consecuentes de diversas actividades industriales, comerciales, artesanales, ganaderas, técnicas o profesionales, por intereses, regalías y premios.; d) Base del impuesto: Es el monto de los ingresos gravables a las personas físicas y morales que aparecen como sujetos pasivos; en términos genéricos es la diferencia entre los ingresos acumulables y las

deducciones autorizadas por la ley , provenientes del trabajo, del capital o de la combinación de ambos. Sin embargo, en forma especial en algunos casos la base del impuesto es el ingreso total bruto percibido sin deducción alguna, como son los ejemplos del ISR sobre sueldos, salarios, por intereses o premios; en otros supuestos la base es la renta libre que obtiene el contribuyente, después de aplicar las deducciones autorizadas por la ley.; e) Tarifa: Es el tanto por ciento que debe aplicarse sobre su base en acatamiento a los preceptos legales conducentes, en algunos casos se aplica una tarifa fija, en otros es diversificada con tendencia progresiva, como son los casos de las actividades empresariales que realizan; f) Época de pago: Tratándose del ISR los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél a que corresponda el pago; sin embargo, se debe consultar la Ley respectiva ya que suele haber casos específicos en los que se señala una forma determinada para llevar a cabo el pago del impuesto, por ejemplo, el pago anual para las personas físicas es en abril y para las personas morales en marzo.⁸⁷

Una vez citado lo anterior, podemos iniciar el estudio de los elementos del ISR conforme a lo señalado por el artículo 154 Bis. Así tenemos que tal precepto corresponde al supuesto de la enajenación de bienes, mismo que se encuentra contenido en el capítulo IV de la LISR. Partiendo de esta hipótesis, primeramente debemos señalar lo que se entiende por enajenación de bienes; al respecto el artículo 146 de la propia Ley, establece: "*Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación.*

En los casos de permuta se considerará que hay dos enajenaciones.

Se considerará 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 entenderá a valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

⁸⁷ Cfr. Sánchez Gómez, Narciso. Los impuestos y la deuda pública. Ob cit. pp. 90-93.

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, de valores y de otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por la enajenación se considere interés en los términos del artículo 9º. De esta Ley”.

A su vez, el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación señala diversos casos que se entienden como enajenación de bienes , los cuales son:

- I. Toda transmisión de propiedad, aun 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.
- II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.
- III. La aportación a una sociedad o asociación.
- IV. La que se realiza mediante arrendamiento financiero.
- V. La que se realiza a través de fideicomiso, en los términos que señala la propia Ley.
- VI. La cesión de derechos que se tenga sobre los bienes afectados al fideicomiso.
- VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de la 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 derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero

en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través 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 cobren los créditos correspondientes.

Por lo que toca al artículo 154 Bis, objeto de nuestro estudio es importante precisar que para llevar a cabo su análisis, creemos pertinente establecer un caso práctico, el cual nos permita analizar cada uno de los elementos de este impuesto tratándose de la enajenación de bienes, y así tener un mayor entendimiento de los mismos. Como ejemplo citamos el siguiente:

Juan Salvador Gaviota realiza la enajenación de un terreno, el cual fue adquirido en diciembre de 1988 con un costo de \$6,000.00 pesos, dicho terreno lo enajenó en mayo de 2003 a un precio de \$ 50,000.00 pesos, teniendo que pagar por concepto de gastos notariales \$ 100.00 pesos y por concepto de derechos e impuestos \$50.00 pesos.

DATOS:

- Compra: 1988 \$ 600.00 pesos
- Venta: 2003 \$ 50,000.00 pesos
- Gastos notariales: \$ 100.00 pesos
- Derechos e impuestos: \$50.00 pesos
- 15 años transcurridos
- 5 % estatal.

De tales datos se desprende el cuadro siguiente:

EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO UN INSTRUMENTO PARA LOGRAR LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS Y FORTALECER EL FEDERALISMO.

Datos	Cálculo del impuesto mensual
• Compré 1988	\$ 6,000.00
• Enajené 2003	\$50,000.00
• Gastos notariales	\$ 100.00
• Impuestos y derechos	\$ 50.00
• 15 años transcurridos	
Ingreso acumulable	6,000/15= 400
Ganancia acumulable	50,000- 6,000= 44,000
Ganancia no acumulable	44,000-400= 43,600
Entonces:	
(+) Ingreso acumulable	\$ 400
(+) Ganancia acumulable	\$ 44,000
(-) Deducciones	\$ 23,000
(=) Factor o base	\$ 21,400
Ahora aplicamos la tabla del artículo 113.	
Ingreso acumulable	\$ 21,400.00
(-) Límite inferior	7,446.30
(=) Excedente sobre límite	13,953.70
(x) % sobre excedente	32%
(=) Impuesto marginal	4,465.18
(+) Cuota fija	1,063.92
(=) Impuesto bruto, art. 113	\$ 5,529.10
Subsidio, artículo 114.	
Impuesto marginal (30%)	\$ 1,339.55
(+) Cuota fija	1,963.65
(=) Impuesto, art. 114	\$ 3,303.20
Impuesto art. 113	\$ 5,529.10
(-) Impuesto art.114	\$ 3,303.20
(=) Impuesto neto	\$ 2,225.90
Cálculo del impuesto	
Impuesto neto	\$ 2,225.90

EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO UN INSTRUMENTO PARA LOGRAR LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS Y FORTALECER EL FEDERALISMO.

(/) Ingresos acumulables	\$ 21,400
(=) Tasa	0.1040 x100= 10.40%
Ganancia no acumulable	\$ 43,600
(x) tasa	10.40%
(=) Ingreso no acumulable	\$ 4,534.40
Entonces:	
Impuesto por ingreso no acumulable	\$ 4,534.40
(+) Impuesto por ingreso acumulable	\$ 2,225.90
(=) Impuesto a pagar	\$ 6,760.30
Aplicando lo referente al artículo 154 bis, tenemos:	
Ganancia acumulable	\$ 44,400
(-) Ganancia no acumulable	\$ 43,600
(=) Total de la ganancia	\$ 800
(x) % artículo 154 bis.	5%
(=) Impuesto a enterar a la Entidad Federativa	\$ 40.00 ⁸⁸

Así tenemos los siguientes elementos:

a) Sujeto pasivo: De acuerdo al artículo 154 bis, es el contribuyente que lleva a cabo la enajenación de terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, y que por tal concepto percibe ingresos en efectivo o en bienes. En este caso el contribuyente es el Sr. Juan Salvador Gaviota quien enajenó un terreno y por el cual recibió ingresos, por lo que debe enterar a la Entidad Federativa correspondiente el impuesto que resulte. El cálculo del mismo se hace conforme a lo señalado por el propio artículo 154 bis, en relación con el artículo 113 de la Ley.

⁸⁸ Artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de vigente.

b) Objeto del impuesto: Son los ingresos en efectivo o en bienes que perciben los contribuyentes por la enajenación de bienes. De acuerdo a nuestro ejemplo, tenemos que se considera ingreso a la contraprestación obtenida, por parte del contribuyente, objeto de la enajenación, es decir, \$ 50,000.00 pesos.

c) Base: Es el monto de los ingresos percibidos por concepto de renta legal que se obtenga después de aplicar las deducciones autorizadas por la ley, que también se equipara a renta libre. Según nuestro ejemplo :

Ingreso acumulable	\$ 400.00
Más Ganancia acumulable	\$44,000.00
Menos Deducciones	\$23,000.00
Igual	\$21,400.00

BASE= 21,400.

d) Cuota o tarifa: De acuerdo a nuestro ejemplo, la tarifa es el tanto por ciento que debe aplicarse sobre su base, misma que se identifica como progresiva y diversificada. Por lo que por tratarse de pagos mensuales se aplica lo dispuesto en el artículo 113 de la LISR, el cual establece en su primer párrafo: " Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual..."

De tal suerte se aplica el siguiente cálculo, conforme a lo establecido en la tarifa señalada por el artículo 113 de la LISR:

Base del impuesto	\$ 21,400.00
Menos Límite inferior	<u>\$ 7446.30</u>
Igual	Exc. sobre límite \$ 13,953.70
Por	32% sobre excedente

Igual	Impuesto marginal	\$	4,465.18
Más	Cuota fija		1,063.92
Igual		\$	5,529.10

IMPUESTO BRUTO ART. 113= 5,529.10

Dicho artículo 113, nos permite disminuirnos el subsidio al que se refiere el artículo 114 de la Ley, el cual se aplica de la siguiente forma:

	Impuesto marginal	\$	4,465.10
Por			30%
Igual	Impuesto marginal	\$	1,339.55
Más	Cuota fija		1,963.65
Igual	Impuesto art.114	\$	3,303.20

Así entonces, tenemos que:

	Artículo 113	\$5,529.10
Menos	Artículo 114	\$3,303.20
Igual		\$2,225.90

IMPUESTO NETO= 2,225.90

e) Tasa: El cálculo de la tasa aplicable se lleva a cabo conforme a lo señalado por el artículo 113 en relación con el artículo 114, por lo que:

	Impuesto neto a cargo (art. 113 - art. 114)	\$	2,225.90
Sobre	Base o ganancia		\$21,400.00
Igual			0.1040
Por			100
Igual			10.40%

TASA PARA INGRESOS NO ACUMULABLES= 10.40%

De lo cual tenemos que:

	Ganancia no acumulable	\$ 43,600
Por	Tasa aplicable	10.40%
Igual	Ingreso no acumulable	\$ 4,534.40

Así entonces:

	Impuesto por ingreso no acumulable	\$ 4,534.40
Más	Impuesto por ingreso acumulable	\$ 2,225.90
Igual		\$ 6,760.30

IMPUESTO A PAGAR= \$ 6,760.30

Una vez realizado el cálculo anterior no podemos aplicar otro impuesto que sería el que señala el artículo 154 bis, refiriéndose a aplicar una tasa del 5%, por lo que para dichos efectos se deben tomar en cuenta los siguientes elementos:

	Ganancia acumulable	\$ 44,400
Menos	Ganancia no acumulable	\$ 43 600
Igual	Total de la ganancia	\$ 800
Por	Tasa del art. 154 bis	5%
Igual	Impuesto a pagar	\$ 40.00

IMPUESTO QUE SE ENTERARÁ A LA ENTIDAD FEDERATIVA= \$ 40.00 ⁸⁹

f) Época de pago: Sobre este elemento el 154 bis no establece el procedimiento por el cual se tenga que enterar el impuesto, sin embargo al saber que se trata de un pago provisional, debemos entender que el mismo es mensual. Así tenemos que que establece: " Con independencia de los dispuesto en el artículo 154 de esta Ley, los contribuyentes que enajenen terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, efectuarán un pago por cada operación, aplicando la tasa del 5% sobre la ganancia obtenida en los términos de este capítulo, el cual se enterará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual se encuentra ubicado el inmueble de que se trate.

El impuesto que se pague en los términos del párrafo anterior será acreditable contra el pago provisional que se efectúe por la misma operación en los términos del artículo 154 de esta Ley. Cuando el pago a que se refiere este artículo exceda del pago provisional determinado conforme al citado precepto, únicamente se enterará el impuesto que resulte conforme al citado artículo 154 de esta Ley a la Entidad Federativa de que se trate...."

Una vez determinados los elementos anteriores, podemos precisar que en la elaboración del cálculo mensual de dicho impuesto aplicando la tasa del 5% a que se refiere nuestro artículo en estudio, se está realizando una nueva contribución, lo que aún así no genera carga adicional económica al contribuyente, ya que se podrá acreditar con el mismo contra el pago a que se refiere el artículo 154 de la Ley

⁸⁹ Con dicho resultado, podemos afirmar que el monto recaudado por parte del Estado en la aplicación del artículo 154 bis, se traduce en más gastos para las propias Entidades, ya que el mismo es inferior a los costos administrativos que se tendrían que realizar para tal aplicación; por lo que hasta la fecha ninguna Entidad lo ha aplicado.

2.3. EL CONCEPTO DE FLUJO DE EFECTIVO EN EL ISR.

Para referirnos al tema de flujo de efectivo en el ISR, primeramente debemos hacer alusión a sus antecedentes de dicho concepto.

Tenemos que el concepto de flujo de efectivo se establece, como una mecánica de causación del Impuesto al Valor Agregado. La misma se plasmó en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2002. Dicha medida se tomó con el propósito de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes en cuanto a los beneficios que podían obtener del esquema de flujo de efectivo, como lo es que el impuesto se cause en el momento en que se cobran las contraprestaciones⁹⁰. No obstante que esta aplicación se creó para el IVA, de igual forma se le ha dado aplicación, en algunos aspectos, por lo que toca al impuesto sobre la renta.

Del tal suerte el artículo séptimo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación de 2002 establecía una serie de disposiciones, mismas que también surtieron efectos en cuanto al ISR, por lo que hacemos alusión a tal precepto.

* ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO.- Para los efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se estará a lo siguiente:

I. En sustitución de lo previsto en los artículos 11, 17, 22 y demás correlativos de la Ley, el impuesto se causará en el momento que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas. Tratándose de los intereses a que se refiere el artículo 18-A, el impuesto se causará cuando se devenguen, a excepción de los intereses generados por enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de lo previsto en la fracción III del artículo 26 de la Ley, se considerará efectuada la importación en el momento en que se pague la contraprestación que corresponda.

Tratándose de la enajenación de títulos que incorporen derechos reales a la entrega y disposición de bienes, se considerará que los bienes que amparan dichos títulos se enajenan en el momento en que se pague el precio por la transferencia del título: en el caso de no haber transferencia, cuando se

⁹⁰ <http://www.google.com.mx>

entreguen materialmente los bienes que estos últimos amparen a una persona distinta de quien efectuó el depósito. Tratándose de certificados de participación inmobiliaria se considerará la enajenación de los bienes que ampare el certificado se realiza cuando el certificado se transfiera.

II. Para los efectos del artículo 4°. El acreditamiento sólo procederá cuando el impuesto al valor agregado trasladado a los contribuyentes haya sido efectivamente pagado, y en su caso, las adquisiciones efectivamente pagadas.

III. Tratándose de la retención a que se refiere el artículo 1-A de la Ley, el retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en el que pague el precio o contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado.

IV. Para los efectos de lo dispuesto por los artículos 12, 18, 23 y demás correlativos de la Ley, forman parte del precio o contraprestación pactados, los anticipos o depósitos que reciba el enajenante, el prestador del servicio o quien otorgue el uso o goce temporal del bien, cualquiera que sea el nombre que se dé a dichos anticipos o depósitos.

Cuando el precio o contraprestación pactados por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes se pague mediante cheque, se considerará que el valor de la operación, así como el impuesto al valor agregado trasladado correspondiente, fueron efectivamente pagados en la fecha del cobro del mismo.

Se presume que los títulos de crédito distintos al cheque suscritos a favor de los contribuyentes, por quien adquiere el bien, recibe el servicio o usa o goza temporalmente el bien, constituye una garantía del pago del precio o contraprestación pactados, así como del impuesto al valor agregado correspondiente a la operación de que se trate. En estos casos se entenderán recibidos ambos conceptos por los contribuyentes cuando efectivamente los cobren, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Cuando con motivo de la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los contribuyentes reciban documentos o vales, respecto de los cuales un tercero asuma la obligación de pago o reciban el pago mediante tarjetas electrónicas o cualquier otro medio que permita al usuario obtener bienes o servicios, se considerará que el valor de las actividades respectivas, así como el impuesto al valor agregado correspondiente fueron efectivamente pagados en la fecha en que dichos documentos, vales, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio sean recibidos o aceptados por los contribuyentes.

V. Las reglas aplicables a la devolución de bienes enajenados o al otorgamiento de descuentos o bonificaciones a que se refiere el artículo 7 de la Ley, también serán aplicables cuando los contribuyentes reciban la devolución de los anticipos o depósitos a que se refiere la fracción anterior.

VI. Cuando los contribuyentes transmitan documentos pendientes de cobro a una empresa de factoraje financiero, el impuesto al valor agregado correspondiente a las actividades que dieron lugar a la emisión de los documentos mencionados, deberá pagarse de conformidad con las reglas siguientes:

a) Tratándose de los contratos mediante los cuales los contribuyentes quedan obligados a responder por el pago de derechos de crédito transmitidos a las empresas de factoraje financiero y su cobranza se delegue a los propios contribuyentes, la contraprestación correspondiente a las actividades que dieron lugar a la emisión de los documentos mencionados, se entenderá percibida cuando se cobren dichos documentos.

b) Tratándose de contratos celebrados con empresas de factoraje financiero residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, conforme a los cuales la cobranza deba ser realizada por las empresas de factoraje financiero, o ésta se delegue a terceros, así como de los contratos en que los contribuyentes no asuman la obligación de responder por el pago de los derechos de crédito transmitidos a las empresas de factoraje financiero, se observará lo siguiente:

1. Cuando las empresas de factoraje financiero cobren los documentos por cobrar, considerarán como contraprestación por el servicio prestado, la diferencia entre la cantidad que cobren y la que pagaron, sin considerar el impuesto al valor agregado que se calculará en proporción a dicha contraprestación.
2. Cuando las empresas de factoraje financiero enajenen a un tercero los documentos pendientes de cobro, considerarán como percibido el monto total del valor de dichos documentos, en el momento en que efectúen su enajenación y para el cálculo del impuesto al valor agregado, se estará a lo dispuesto en el subinciso anterior.

Las empresas de factoraje financiero sustituirán a los contribuyentes en las obligaciones de pago del impuesto correspondiente a las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro, exclusivamente por las cantidades que se determinen de conformidad con los subincisos 1 y 2 del inciso b) de esta fracción.

VII. En sustitución de lo dispuesto por la fracción III del artículo 32 de la Ley, se estará a lo siguiente:

Los contribuyentes deberán expedir comprobantes señalando en los mismos, los requisitos que establezca el Código Fiscal de la Federación y su reglamento. Cuando el comprobante ampare actos o actividades gravados con el impuesto al valor agregado, en el mismo se deberá señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante se deberá indicar el importe total de la operación y el monto equivalente al impuesto que se traslada. Si la contraprestación se paga en parcialidades, en el comprobante que se expida por el acto o actividad que se trate, se deberá indicar además el importe total de la parcialidad que se cubre en ese momento y el monto equivalente al impuesto que se traslada sobre dicha parcialidad.

Cuando el pago de la contraprestación se haga en parcialidades, por el pago que de las mismas se haga con posterioridad a la fecha en que se hubiera expedido el comprobante a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como anotar el importe de la parcialidad que ampare, la forma como se realizó el pago de la parcialidad, el monto del impuesto trasladado, el monto del impuesto retenido, en su caso, y el número y fecha del documento que se hubiera expedido en los términos del párrafo anterior amparando la enajenación de bienes, el otorgamiento del uso o goce temporal o la prestación del servicio de que se trate.

Para los efectos del artículo 7 de la LIVA, la restitución correspondiente deberá hacerse constar en un documento que contenga de forma expresa y separada la contraprestación y el impuesto al valor agregado trasladado que se hubiesen restituido, así como los datos de identificación del comprobante de la operación original.

VIII. Las referencias que en la Ley del Impuesto al Valor Agregado se hacen a diversos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre del año 2001, se entenderán referidas a las disposiciones que contengan la regulación que corresponda en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2002.

IX. Las Entidades Federativas podrán establecer un impuesto sobre los ingresos que obtengan las personas físicas en los términos del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el monto de los ingresos mencionados no exceda de \$ 4,000,000.00 en el

ejercicio inmediato anterior, sin que se considere como un incumplimiento de los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni del artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuando dicho impuesto reúna las siguientes características:

a) Tratándose de personas físicas que tributen en los términos de las Secciones I y II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la tasa del impuesto no podrá exceder del 5% y se aplicará sobre la utilidad fiscal efectivamente percibida.

b) Tratándose de las personas físicas que tributen en los términos de la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la tasa del impuesto no podrá exceder del 2% y se aplicará sobre los ingresos brutos efectivamente cobrados. En este caso los ingresos de referencia obtenidos en el ejercicio anterior no podrán exceder de \$ 1, 500,000.00.

En este caso las Entidades Federativas podrán estimar el ingreso y determinar el impuesto mediante el establecimiento de cuotas fijas.

c) Para los efectos de esta fracción, cuando las personas físicas tengan establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más Entidades Federativas, únicamente se considerará el ingreso o la utilidad fiscal, según sea el caso, obtenido en los establecimientos, sucursales o agencias que se encuentren en la Entidad Federativa de que se trate.

Asimismo se deberá considerar que el ingreso se percibe, en los casos de enajenación de bienes, por el establecimiento, sucursal o agencia, que realice la entrega material del bien; a falta de entrega material, por el establecimiento, sucursal o agencia, que levantó el pedido; tratándose de la prestación de servicios, por el establecimiento, sucursal o agencia, en que se preste el servicio o desde el que se preste el mismo.

X. Las Entidades Federativas podrán establecer un impuesto a las ventas y servicios al público en general, sin que se considere como un incumplimiento de los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni como violación al artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siempre que dicho impuesto reúna las siguientes características:

a) Se establezca a cargo de las personas físicas y las morales en que el territorio nacional realicen las actividades que a continuación se mencionan, cuando se lleven a cabo con el público en general:

1. Enajenen bienes. En ningún caso quedará comprendida la transmisión de la propiedad que se realice por causa de muerte.

2. Presten servicios, con exclusión de aquellos que se realicen de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, así como los que dan lugar a ingresos que en el impuesto sobre la renta se asimilen a dicha remuneración.

3. Otorguen el uso o goce temporal de bienes muebles.

b) El impuesto se calculará aplicando la tasa máxima del 3% a los valores de las actividades gravadas sin que el impuesto al valor agregado y el impuesto a que se refiere esta fracción formen parte de dichos valores.

c) El impuesto se causará en el momento en que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, que correspondan a las actividades gravadas.

d) Para los efectos del impuesto a que se refiere esta fracción, se considera que se realiza la enajenación de bienes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, en el establecimiento que realice la entrega material del bien; a falta de entrega, el establecimiento que levantó el pedido; tratándose de la prestación de servicios, por el establecimiento en que se preste el servicio o desde el que se preste el mismo.

e) No se gravará con el impuesto previsto en esta fracción la enajenación de los bienes, la prestación de servicios ni el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, tratándose de:

1. Los actos o actividades que estén exentos del impuesto al valor agregado.
2. Partes sociales, aportaciones de sociedades civiles y los títulos de crédito, con excepción de los certificados de participación ordinaria que amparen una cuota alícuota de la titularidad de los bienes o derechos de instalaciones deportivas, recreativas, hoteleras o de hospedaje.
3. Los lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material.
4. Los servicios públicos concesionados por el Gobierno Federal.
5. Los servicios públicos de energía eléctrica, de correos y telégrafos.
6. Los servicios de telecomunicaciones.

7. Los servicios que proporcione el sistema financiero.
8. Los intereses con excepción de los que cobren las personas que enajenen los bienes, presten el servicio u otorguen el uso o goce temporal de bienes muebles, cuando dichas actividades estén afectadas al pago del impuesto previsto en este artículo.
9. El transporte aéreo y marítimo.
10. Los servicios de autotransporte federal.
11. Los servicios amparados por billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos de toda clase, organizados por organismos públicos descentralizados de la Administración Pública Federal, cuyo objeto sea la obtención de recursos para destinarlos a la asistencia pública y social.
12. Los servicios que den lugar al pago de aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos aprovechamientos de carácter federal.

XI. Quedan sin efectos, en lo conducente, las disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que se opongan a lo previsto en este artículo.

XII. Tratándose de actos o actividades respecto de las cuales se haya causado el impuesto al valor agregado en los términos establecidos por los artículos 11, 17 y 22 vigentes hasta el 31 de diciembre de 2001, cuando los contribuyentes reciban el precio o las contraprestaciones correspondientes a dichas actividades con posterioridad a esa fecha, no darán lugar a la causación del impuesto de conformidad con las disposiciones vigentes a partir del 1 de enero de 2002.

Cuando por las actividades mencionadas con antelación, los contribuyentes hayan expedido comprobantes por el total de la operación y se ha trasladado el impuesto al valor agregado, en los comprobantes que expidan por las contraprestaciones respectivas que perciban con posterioridad a la entrada en vigor del artículo anterior, no deberán efectuar traslado alguno.

XIII. Tratándose de enajenación de bienes por la que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado sobre la parte de las contraprestaciones que se cobren con posterioridad, por las mismas se pagará el impuesto en la fecha en que sean efectivamente percibidas.

Los intereses que hubieran sido exigibles antes del 1 de enero de 2002, que correspondan a enajenaciones a plazo o contratos de arrendamiento financiero en que se hubiere diferido el pago del impuesto en los términos del artículo 12 vigente hasta el 31 de diciembre del 2001, el impuesto se pagará en la fecha en que los intereses sean efectivamente cobrados. En el caso de los intereses que sean exigibles con posterioridad, estarán afectos al pago del impuesto en el momento en que efectivamente se cobren.

XIV. Tomando en cuenta que el artículo 17 de la LIVA vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, establecía que tratándose de obras de construcción de inmuebles provenientes de contratos celebrados con la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, el impuesto se causaba hasta el momento en que se pagaran las contraprestaciones correspondientes al avance de la obra y cuando se hicieran los anticipos, para las disposiciones vigentes a partir del 1 de enero de 2002, cuando se hubieren prestado dichos servicios con anterioridad, el impuesto se pagará cuando efectivamente se cobren las contraprestaciones correspondientes a dichos servicios. Se podrá disminuir del monto del contraprestación, los anticipos que en su caso hubieren recibido los contribuyentes, siempre que por el anticipo se hubiere pagado el impuesto al valor agregado.

Es así como consideramos pertinente hacer referencia al artículo anterior, ya que el mismo introdujo el concepto de flujo de efectivo como un mecanismo de causación del impuesto al valor agregado, y a su vez, estableció la forma en que tal mecanismo se podría adecuar al impuesto sobre la renta, puesto que básicamente se creó para aplicarse al primero, y es por dicha razón que constituye el antecedente inmediato de esta nueva forma de causación del IVA y del ISR.

De tal suerte, ahora podemos llevar a cabo la relación en cuanto a su aplicación en el Impuesto sobre la Renta, en este caso en lo referente a la enajenación de bienes, siendo esta la actividad a la cual se enfoca nuestro artículo 154 bis, objeto de la investigación.

En este orden de ideas cabe mencionar como bien establece el artículo séptimo transitorio ya citado, en sus fracciones I, IV, V y VI, el IVA se causará en el momento

en que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto del valor de cada una de ellas. Por lo que se refiere a los anticipos o depósitos que se reciban se consideran que estos forman parte de la contraprestación pactada. En el caso de los intereses lo anterior no operará, ya que el IVA se causará en el momento en que se devenguen el interés real, a excepción de los intereses generados por enajenaciones a plazo o en abonos.

Así pues tenemos que en el caso concreto del artículo 154 bis, al disponer lo relativo al pago provisional por los contribuyentes cuando enajenan terrenos, construcciones o terrenos y construcciones podemos advertir que igualmente que en el caso del IVA, el impuesto sobre la renta se causará en el momento en que los contribuyentes cobren efectivamente las contraprestaciones sobre el monto del valor de cada una de las operaciones que hayan realizado. Es decir el impuesto se causará sobre la totalidad de los ingresos que se perciben en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o cualquier otro tipo.

Asimismo, por lo que cabe a lo establecido en la fracción II de este artículo transitorio respecto a que el acreditamiento del impuesto sólo procederá cuando el IVA trasladado haya sido efectivamente pagado, también se aplicará en lo relativo al impuesto sobre la renta, en este caso del artículo 154 bis, cuando la enajenación haya sido efectivamente pagada.

Otra relación muy importante que surge de este artículo séptimo transitorio es la relativa a lo que dispone en su fracción VIII al señalar que en virtud de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta y diversas disposiciones de la misma, serán referidas al impuesto al valor agregado, por lo que al señalar la primera que los pagos provisionales que hagan los contribuyentes serán de manera mensual, tanto ingresos de personas morales como físicas, de igual forma los pagos provisionales del IVA serán mensuales.

Cabe mencionar que con la implementación de este artículo séptimo transitorio, se dió paso a diversas críticas y opiniones de los concedores del sistema fiscal y contable. Al respecto se dijo que era criticable que no haya existido por parte del legislador el otorgamiento de un plazo razonable, seis meses por ejemplo, para que esta modificación entrara en vigor y así pudieran los contribuyentes analizar las repercusiones del mismo e implementarlo correctamente. Dando como resultado que apenas unos días después de su promulgación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tuvo que emitir en la Resolución Miscelánea Fiscal la regla 11.10 en la que se daba la alternativa a los contribuyentes para que pudieran empezar a cumplir con las nuevas disposiciones a partir del 1º de marzo de 2002, publicando posteriormente en el Diario Oficial de la Federación del 30 de mayo de 2002, que la misma tendría vigencia del 1 de junio de 2002 al 28 de febrero de 2003.⁹¹

Dicha prórroga en opinión de muchas empresas y asesores fiscales, no fue suficiente para que los contribuyentes pudieran cumplir correctamente con esta modificación, ya que para ello necesitaban desarrollar sistema contables, modificar sus catálogos de cuentas, capacitar al personal y crear nuevos sistemas de cómputo.

Más grave que lo anterior resultó el hecho de que dicha modificación tan radical e importante se efectuará através del artículo séptimo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, y no dentro de la misma Ley del Impuesto al Valor Agregado.⁹²

La situación anterior además de carecer de técnica legislativa, tuvo la agravante de que los contribuyentes no tenían un texto legal en donde pudieran conocer la redacción modificada de los artículos de la ley, es decir, la LIVA permanecía en los mismos términos que tenía establecidos hasta el año 2001.

⁹¹ Cfr. Arvizu Quiñones, Fabiola de Guadalupe. IVA sobre flujo de efectivo, causación, acreditamiento, retención, facturización y contabilidad. PAF. Año 14. No. 308. Agosto 2002, México, 2002. p. 55

⁹² Pérez Reguera, Alfonso. Aspectos relevantes sobre la base flujo de efectivo. Revista Puntos Finos. Año 1. No. 3. Marzo 2002. México, 2002.p. 9

Asimismo los contribuyentes tendrían la complejidad adicional de interpretar lo que establecía el artículo séptimo transitorio, y a su vez, sustituir los textos de los artículos 11, 17 y 22 y demás correlativos de la Ley, lo cual no resultaba fácil; por otro lado también se incluía la redacción de conceptos adicionales que determinaban en forma casuística situaciones que no estaban contempladas en la Ley, llegando a la conclusión de que no existía seguridad jurídica para los contribuyentes, lo cual era preocupante ya que muchos, ante esa grave complicación no cumplirían de manera correcta con sus obligaciones fiscales.⁹³

A manera de esquema se hace alusión a la operación del flujo de efectivo en el Impuesto al Valor Agregado.

ACTOS O ACTIVIDADES REALIZADOS	IVA TRASLADADO NO COBRADO	IVA TRASLADADO COBRADO	IVA ACREDITABLE NO PAGADO	IVA ACREDITABLE PAGADO
<ul style="list-style-type: none"> Enajenación de bienes, prestación de servicios, etc. 	Cuenta x cobrar 2300. IVA trasl.no cobrado 300 Ingreso 2000.			
<ul style="list-style-type: none"> Enajenación de bienes, prestación de servicios, efectivamente cobrados. 		IVA trasl.no cobr. 300 IVA trasl. cobr 300		
<ul style="list-style-type: none"> Adquisición de bienes, etc. 			Compras 1000 IVA acred.no pag. 150 Cuentas por pagar 1,150	
<ul style="list-style-type: none"> Adquisición de bienes, etc, efectivamente pagados. 				IVA acr. Pag. 150 IVA acr.no pag 150

⁹³ Ibidem. p. 10

	• IVA trasladado cobrado	\$ 300		
Menos :				
	• IVA acreditado pagado	<u>\$ 150</u>		
	Impuesto a pagar	<u>\$ 150</u>		

Por lo que podemos afirmar que la tendencia de las autoridades fiscales será de la abandonar los diferentes momentos de causación del impuesto y adoptar la base de flujo de efectivo, desde luego, con algunas excepciones.

2.4. EL ARTÍCULO 95 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El análisis que llevaremos a cabo del artículo 95 de la LISR, tiene como principal objetivo señalar a quienes se les considera personas morales con fines no lucrativos para efectos fiscales, asimismo establecer sus diferencias respecto de aquellos contribuyentes, personas físicas, cuya actividad puede enfocarse a la enajenación de bienes, y que es ésta la que se engloba en nuestro artículo 154 bis, ya citado con anterioridad.

Podemos afirmar que dicho artículo 95 de la LISR, se tomó en cuenta en nuestra investigación, en cuanto a la importancia que representa dentro del esquema de causación del ISR, es decir, tal precepto establece la regulación sobre personas morales con fines no lucrativos, la cuales están exentas de declarar el impuesto referido; sin embargo, existen ciertas excepciones al respecto y es ahí en donde se guarda una relación directa con nuestro artículo 154 bis, lo cual será comentado más adelante.

Dando inicio al mismo, primeramente tenemos que señalar que entendemos por persona física y persona moral, esto con la finalidad de diferenciar a los

contribuyentes considerados así por el Derecho Fiscal. Partiendo de un concepto general tenemos que:

Persona física es: " *Todo individuo de la especie humana*".⁹⁴

Persona moral es: " *Se designa a una colectividad de personas organizadas para un fin determinado*".⁹⁵

Por su parte en el ámbito jurídico, dentro del Derecho Civil el maestro Domínguez Martínez, define a la persona física como: " *Todo individuo de la especie humana*".⁹⁶ y persona moral: " *Si bien en su estructura orgánica participan seres humanos, no son tales en sí mismas; se trata de entes resultados de una creación estrictamente jurídica, carente de toda objetividad física*".⁹⁷

En Derecho fiscal igualmente que en Derecho Civil se considera a la persona física como todo individuo de la especie humana, cuyo carácter jurídico es el de ser titular de derechos y obligaciones y a la persona moral, de igual forma como entes jurídicos, es decir, una colectividad con fines determinados, sujetos de derechos y obligaciones; de acuerdo al artículo 8 de la LISR, tenemos que establece: " *Cuando en esta ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México*."

Es así como una vez planteadas las definiciones anteriores, cabe mencionar que tanto las personas físicas como las personas morales son sujetos de derechos y

⁹⁴ Diccionario Enciclopédico Larousse. Ediciones Larousse S.A de C.V. México, 1992. p. 1877.

⁹⁵ Idem

⁹⁶ Domínguez Martínez, Jorge Alfredo. Derecho civil. Parte general. Personas, cosas, negocio jurídico e invalidez. 8 a. Edición. Editorial Porrúa. México 2000. p. 131

⁹⁷ Idem

obligaciones, por lo que ambas forman parte del Derecho en cualquiera de sus áreas ya sea civil, penal, internacional, fiscal, etc.

Refiriéndonos a las personas morales, como ya mencionamos se constituyen con el objeto de realizar un fin específico, el cual puede ser un fin de lucro o no; en el primer supuesto tenemos que el fin de lucro, significa que estas personas morales se constituyen teniendo por objeto una especulación comercial, o sea alguna de las actividades que se reputan actos de comercio, establecidos en el artículo 75 del Código de Comercio, el ejemplo por excelencia de este tipo de personas morales son las sociedades anónimas. En el caso de las personas morales con fines no lucrativos tenemos que son aquellas que se constituyen teniendo por objeto un fin específico, pueden tener o no un carácter económico y no constituyen una especulación comercial, de acuerdo a lo señalado por los artículos 2670 y 2688 del Código Civil para el Distrito Federal, algunos ejemplos son las sociedades civiles, las asociaciones civiles, entre otras.

Abordando lo relativo al ámbito fiscal y para efectos del impuesto sobre la renta, es muy importante establecer lo relativo a las personas morales con fines no lucrativos, puesto que para efectos del ISR por concepto de enajenación de bienes como terrenos y construcciones gozan de una regulación especial y al mismo tiempo beneficiaria. Es así como el artículo 95, objeto de estudio en este tema nos proporciona una lista detallada de quienes son personas morales con fines no lucrativos para efectos de este impuesto, y para fines prácticos enunciaremos todas sus fracciones, llevando a cabo una breve explicación solamente de las que consideramos más importantes.

ARTÍCULO 95: Para efectos de esta Ley, se consideran personas morales con fines no lucrativos, además de las señaladas en el artículo 102 de la misma, las siguientes: (por su parte el artículo 102 establece como personas morales con fines no lucrativos a los partidos y asociaciones políticas; la Federación, Estados y Municipios y las Instituciones que por ley estén obligadas a enterar al Gobierno

Federal el importe íntegro del remanente de operación; y los organismos descentralizados que no tributen conforme al título II de la LISR.)

- I. Sindicatos obreros y los organismos que los agrupan.- Al respecto la Ley Federal del Trabajo señala en su artículo 356 que un sindicato es la asociación de trabajadores o patrones, constituida para el estudio, mejoramiento y defensa de sus respectivos intereses. Así tenemos que éstos pueden ser formados por trabajadores de una misma profesión, oficio, o especialidad, los cuales se denominan gremiales; de empresa, formados por trabajadores que presten sus servicios en una misma empresa; de oficios varios, los formados por trabajadores de diversas profesiones, entre otros, tal como lo establece el artículo 360 de dicha Ley.
- II. Asociaciones patronales.- Al igual que los sindicatos de los trabajadores, los patrones pueden asociarse pudiendo formarse tales asociaciones por patrones de una o varias ramas de actividades; y de manera nacional, formada por patrones de una o varias ramas de actividades de distintas Entidades Federativas, según lo señalado por el artículo 361 de la Ley Federal del Trabajo.
- III. Cámaras de Comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.
- IV. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupan.
- V. Asociaciones civiles y sociedades de responsabilidad limitada de interés público que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego, previa la concesión y permiso respectivo.- Como ya quedó asentado anteriormente las asociaciones civiles se conforman por individuos cuyo objeto es realizar un fin común, cuyo carácter no es preponderantemente económico, por su parte las sociedades de responsabilidad limitada se constituyen por socios obligados solamente al

pago de sus aportaciones, sin que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables a la orden o al portador, según lo establece el artículo 58 de la Ley General de Sociedades Mercantiles. De acuerdo a esta fracción estas sociedades tienen un fin no lucrativo cuando operan por un fin de interés general.

VI. Instituciones de asistencia o beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos en los términos de esta Ley, que tengan como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos; que realicen actividades para lograra mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerales por edad, sexo, o problemas de discapacidad, dedicadas a las siguientes actividades:

a) La atención a requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda.

b) La asistencia o rehabilitación médica o a la atención en establecimientos especializados.

c) La asistencia jurídica, el apoyo y la promoción, para la tutela de los derechos de los menores, así como para la readaptación social de personas que han llevado a cabo conductas ilícitas.

d) La rehabilitación de alcohólicos y fármaco dependientes.

e) La ayuda para servicios funerarios.

f) Orientación social, educación o capacitación para el trabajo.

- g) La promoción de la participación organizada de la población en las acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad.

Por lo que se refiere a esta fracción es importante señalar que la propia LISR en su artículo 97 establece las características que deben reunir estas instituciones, sociedades o asociaciones para ser consideradas como personas morales con fines no lucrativos , y a su vez, estar autorizadas para recibir donativos deducibles de este impuesto. Dicho precepto señala a grandes rasgos que las mismas deben constituirse y funcionar exclusivamente para los fines ya planteados en los incisos anteriores; deben desarrollar su finalidad primordial en el cumplimiento de su objeto social, sin intervenir en campañas políticas o involucrarse en actividades de propaganda destinadas a influir en la legislación; no pueden otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a persona física alguna o a sus integrantes personas físicas o morales, salvo que se trate, en este último caso, de alguna de las personas morales a que se refiere este artículo, o se trate de la remuneración de servicios efectivamente recibidos; que al momento de su liquidación, destinen la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles y mantener a disposición del público en general la información relativa a la autorización para recibir donativos, así como al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por el plazo y en los términos que mediante reglas de carácter general fije el Servicio de Administración Tributaria.

VII. Sociedades cooperativas de consumo

VIII. Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores. Al respecto el artículo 74 de la Ley de Sociedades Cooperativas establece que las sociedades cooperativas se podrán agrupar libremente en federaciones, uniones o en cualquier otra figura asociativa con reconocimiento legal.

- IX. Sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios, tales como premios, comisiones y otros semejantes.
- X. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza. Esta fracción fue adicionada a través de la reforma fiscal del 30 de diciembre de 2002, por considerar de gran importancia el desarrollo del país en el ámbito educativo. De igual forma que en la fracción VI, se aplica lo referente al artículo 97 de la LISR ya citado.
- XI. Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas. También se aplican los requisitos establecidos por el artículo 97 de la LISR.
- XII. Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos, dedicadas a las siguientes actividades. Para el caso de esta fracción se hace alusión al artículo 31, fracción i de la LISR el cual señala que las deducciones autorizadas por la ley entre otros requisitos deben cumplir el referente a ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos. Y de igual forma se aplica a esta fracción lo señalado por el artículo 97 de la ISR.
- a) La promoción y difusión de música, artes plásticas, artes dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía, conforme a la Ley que crea el Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura, así como la Ley Federal de Cinematografía.

- b) El apoyo a las actividades de educación e investigación artísticas de conformidad con los señalado en el inciso anterior.
 - c) La protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la Nación, en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas y la Ley General de Bienes Nacionales; así como el arte de las comunidades indígenas en todas las manifestaciones primigenias de sus propias lenguas, los usos y costumbres, artesanías y tradiciones de la composición plucultural que conforman al país.
 - d) La instauración y establecimiento de bibliotecas que forman parte de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas de conformidad con la Ley General de Bibliotecas.
 - e) El apoyo a las actividades y objetivos de los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes.
- XIII. Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrara fondos o cajas de ahorro, y a aquellas a las que se refiera la legislación laboral, así como las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la Ley de Ahorro y Crédito Popular.
- XIV. Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de Educación.
- XV. Sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.

- XVI. Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines políticos, deportivos o religiosos.
- XVII. Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas, a que se refiere el artículo 98 de esta Ley. Tal precepto señala que las asociaciones o sociedades que se formen con este fin podrán recibir donativos deducibles, siempre y cuando cumplan con ciertos requisitos como: que las becas se otorguen para realizar estudios en instituciones de enseñanza que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, o cuando se trate de instituciones del extranjero, éstas estén reconocidas por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología; que las becas se otorguen mediante concurso abierto al público en general y su asignación se base en datos objetivos relacionados con la capacidad académica del candidato ; y que cumplan con los requisitos que establece el artículo 97 de la LISR señalado.
- XVIII. Asociaciones civiles de colonos y las asociaciones civiles que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.
- XIX. Las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora y fauna silvestre, terrestre o acuática, dentro de las áreas geográficas definidas que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, así como aquellas que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para promover entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire, del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico. Dichas sociedades y asociaciones deberán cumplir con los requisitos señalados en las fracciones II, III, IV y V del artículo 97 de esta Ley, para ser consideradas

como instituciones autorizadas para recibir donativos en los términos de la misma.

- XX. Las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro, que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat, siempre que además de cumplir con las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, se obtenga opinión previa de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales. Dichas sociedades y asociaciones deberán cumplir con los requisitos señalados en las fracciones II, III, IV y V del artículo 97 de esta Ley.

Qué se considerará remanente distribuible.

Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XVII, XIX y XX de este artículo, así como las sociedades de inversión a que se refiere este título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas o indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 172 de la misma; los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o las cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de los préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.

Es decir, dicho remanente distribuible podemos considerarlo como utilidades que percibe la persona moral por diversos conceptos, como los ya citados, y es así como éstas deben distribuirse a cada uno de los socios integrantes y conforme a lo

señalado en la Ley, quienes pueden obtener remanente distribuible son las sociedades y asociaciones civiles.

Determinación del ISR.

En el caso en que se determine remanente distribuible en los términos del párrafo anterior, la persona moral de que se trate enterará como impuesto a su cargo el impuesto que resulte de aplicar sobre dicho remanente distribuible, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley, en cuyo caso se considerará como impuesto definitivo, debiendo efectuar el entero correspondiente a más tardar en el mes de febrero del año siguiente a aquel en el que ocurra cualquiera de los supuestos a que se refiere dicho párrafo.

Ahora bien, una vez plasmado lo establecido por el artículo 95, necesariamente tenemos que abordar la importancia que tiene dicho precepto en el contexto del impuesto sobre al renta.

En este orden de ideas podemos afirmar que dichas personas morales no son sujetas de este impuesto, según lo establecido por el artículo 93 de la propia Ley en su primer párrafo al señalar que "las personas morales a que se refieren los artículos 95 y 102 de esta Ley, así como las sociedades de inversión especializadas de los fondos de ahorro para el retiro, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, a menos que se adecúen a lo señalado para el caso en que hubiere remanente distribuible y salvo lo dispuesto en el artículo 94 de esta Ley. Sus integrantes consideran como remanente distribuible únicamente los ingresos que éstas les entreguen en efectivo o en bienes." Esto como producto de la reforma del 30 de diciembre de 2002. Lo que otorga grandes beneficios a todas aquellas asociaciones y sociedades creadas, por lo general, con fines sociales y capaces de financiarse con un patrimonio propio y con donativos hechos por la sociedad. Sin embargo, suponemos que trae consigo también serias repercusiones económicas

para la Federación en cuanto a que es una gran cantidad de ingresos que deja de percibir.

No obstante lo señalado tenemos el caso establecido por el artículo 94 de la Ley el cual precisa que las personas morales a que se refiere este Título a excepción de las señaladas en el artículo 102 de esta ley, de las cuales ya hicimos referencia, de las sociedades de inversión especializadas en fondos de ahorro para el retiro y de las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la misma, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta cuando perciban ingresos de los mencionados en los Capítulos IV, VI y VII del Título IV de esta Ley...” es decir, aunque estas personas morales no declaren impuesto sobre la renta, lo harán siempre y cuando, perciban ingresos por concepto de enajenación de bienes, por intereses y por obtención de premios y también a pesar de que no son personas físicas, puesto que el Título IV comprende el estudio de éstas.

Es así como podemos afirmar que aunque estas personas morales, con sus excepciones, no se contemplan en el desarrollo de la enajenación de bienes, capítulo al cual pertenece el artículo 154 bis, cuando lleven a cabo una operación por este concepto, sí tendrán la obligación de declararlo en los términos que el propio capítulo establece, pudiendo también adecuarse a lo establecido por el artículo 154 bis ya mencionado.

De tal suerte, tenemos que en el momento en que las personas morales con fines no lucrativos, lleven a cabo la enajenación de bienes pudiendo ser los mismos, terrenos o construcciones estarán obligadas a declarar el ISR correspondiente, aplicando para tales efectos el artículo 154 bis ya citado en cuanto al cálculo del impuesto mensual que tendrán que enterar a la Entidad Federativa en donde se lleven a cabo las operaciones, guardando así una relación estrecha con nuestro tema, es decir, igualmente declaran el ISR por concepto de enajenación de terrenos y construcciones, a pesar de que no pertenecen al mismo régimen fiscal de las personas físicas.

CAPÍTULO III. EFECTOS JURÍDICO- FISCALES DEL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LISR.

3.1. ANTECEDENTES DE LA REFORMA DEL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LISR.

Para llevar a cabo el desarrollo de este capítulo es necesario abordar primeramente, lo referente a los aspectos que se tomaron en cuenta por parte de los legisladores para llevar a cabo la serie de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en diciembre de 2002, mediante las cuales se introdujo el artículo 154 bis como un instrumento en la recaudación de ingresos públicos. Es por dicha razón que en este primer punto se hará alusión a los antecedentes de tal reforma, es decir, se planteará la exposición de motivos que llevó a los legisladores a realizar la misma.

En este orden de ideas tenemos que la Diputada Beatriz Elena Paredes Rangel quien fungía como Presidenta de la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, expresó entre otras cosas que en ejercicio de la facultad constitucional concedida, se sometió a la consideración del Congreso de la Unión, la iniciativa de Ley que establecía, reformaba, adicionaba y derogaba diversas disposiciones fiscales, mismas que entrarían en vigor en enero de 2003. Esto como la continuación de un esfuerzo que se llevó a cabo en el año de 2001, en el cual se creó la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tal esfuerzo permanente y substancial daría como resultado el fortalecimiento de una recaudación dinámica que apoyaría la estabilidad económica sin desincentivar el crecimiento de la planta productiva del país, la búsqueda de nuevos esquemas de redistribución del ingreso tributario que proyectarían el potencial económico regional hacia el desarrollo integral de la Nación y la necesidad de asignar el gasto público con equilibrio y selectividad, fueron los objetivos que inspiraron la iniciativa de Nueva Hacienda Pública Distributiva presentada por el

Ejecutivo en abril de 2001. Por lo que en diciembre de ese mismo año y como resultado de los intensos procesos de análisis y discusión, aprobó como ya se mencionó, la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta. Sin duda el resultado de dicho proceso legislativo generó un importante avance en el esquema tributario, al eliminar en el Impuesto sobre la Renta casi la totalidad de las distorsiones que en el pasado se habían introducido a este gravamen para generar tratamientos diferenciales o preferenciales y para asignarles a los impuestos funciones que no les son propias.

De tal suerte el ISR de nuestro país, se transformó en un gravamen competitivo a nivel internacional, conteniendo una distribución más uniforme de la carga fiscal que enfrenta el sector empresarial, al tiempo de contener instrumentos bien orientados para fortalecer la inversión en activos productivos, acrecentar la infraestructura nacional y fomentar el desarrollo equilibrado de nuestro país. Asimismo respecto del ISR de las personas físicas, se incorporó el esquema de globalización de los ingresos que, sin incrementar la carga fiscal, permite una mayor progresividad, mejor administración y simplicidad del sistema.

En materia de federalismo fiscal, se previó en la Ley de Ingresos de la Federación, la posibilidad de que las Entidades Federativas establecieran impuestos locales a las ventas al consumidor final y al ingreso obtenido por las personas físicas que tributan en el régimen de pequeños contribuyentes. No obstante, a juicio de las propias Entidades, dicha situación no otorgaba suficiente seguridad jurídica para establecer estos gravámenes en sus legislaciones locales, dando como resultado que hasta el año de 2002 ninguna legislatura hubiera hecho uso de esa facultad conferida.

Es así como a casi un año de haber entrado en vigor dichas reformas, fue fundamental continuar con la tarea permanente de revisión del sistema tributario mexicano para fortalecerlo, brindar mayor claridad a los contribuyentes respecto de sus obligaciones fiscales y adaptarlo a las condiciones económicas de un entorno

dinámico. Estas razones motivaron proponer una iniciativa de Ley que establecía, reformaba, adicionaba y derogaba diversas disposiciones fiscales. Entre éstas se estableció lo referente al pago a las Entidades Federativas por los contribuyentes del régimen intermedio, de pequeños contribuyentes y por la enajenación de inmuebles.⁹⁸

Es así como en materia de Coordinación Fiscal, se realizaron diversas modificaciones con el objeto de permitir a las Entidades Federativas administrar el impuesto sobre la renta correspondiente al régimen intermedio de las actividades empresariales, de pequeños contribuyentes y por la enajenación de terrenos y construcciones, esta última perteneciente al artículo 154 bis. En este sentido, con el fin de hacer congruentes las modificaciones propuestas en la Iniciativa que se presentó a la Ley de Coordinación Fiscal con las Entidades Federativas, se estimó conveniente proponer esa Soberanía para que los contribuyentes tributen en el régimen intermedio, efectúen un pago mensual a la tasa del 5% aplicable a la utilidad fiscal determinada de conformidad con el artículo 127 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dicho pago se enterará en la Entidad Federativa donde el contribuyente obtenga sus ingresos.

Es importante señalar que dicho pago mensual no generaría una carga adicional a los contribuyentes, en virtud de que éstos podrán acreditar dicho impuesto contra los pagos provisionales determinados en el mismo mes de conformidad con el artículo 127 de la Ley. Asimismo, se propone que el Servicio de Administración Tributaria y, en su caso, las Entidades Federativas que administren el impuesto, puedan ampliar los períodos de pago tomando en consideración la rama de la actividad o la circunscripción territorial de los contribuyentes.

Finalmente se estima conveniente que los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de terrenos o construcciones, efectúen un pago por cada

⁹⁸ Cfr. Paredes Rangel, Beatriz Elena. Exposición de motivos de la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002. Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Diciembre 2002. México. pp. I-III

enajenación, aplicando la tasa del 5% sobre la ganancia obtenida en los términos del capítulo IV del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ante las oficinas de las Entidades Federativas. Dicho pago podrá acreditarse contra el pago provisional que se efectúe en los términos del artículo 154 de la Ley, con lo cual no se genera carga adicional alguna a los contribuyentes.⁹⁹

Es así como en dicha exposición de motivos se establece la conveniencia de implementar una serie de preceptos encaminados al fortalecimiento del federalismo fiscal que rige nuestro país, por lo que en los siguientes puntos nos corresponderá analizar los efectos de tal implementación, particularmente sobre el artículo 154 bis respecto a la enajenación de terrenos y construcciones.

3.2. CONTENIDO DE LA REFORMA DEL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LISR.

Una vez establecido lo referente a los antecedentes de la reforma por la cual se incluye el artículo 154 bis a la LISR, en este punto nos corresponde abordar el contenido de la misma, es decir, establecer como regulaba antes la LISR el pago provisional por concepto de enajenación de terrenos y construcciones y como lo regula ahora después de la reforma ya citada.

En este orden de ideas podemos señalar el siguiente cuadro comparativo.

ARTICULO 154	REFORMA: ARTÍCULO 154 BIS
Hasta el mes de diciembre de 2002 la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía en su artículo 154 lo siguiente: "Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine conforme al siguiente párrafo a la cantidad que se	<i>Con la reforma se adiciona el artículo 154 bis el cual establece: " Con independencia de lo establecido en el artículo 154 de esta Ley, los contribuyentes que enajenen terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, efectuarán un pago por cada operación, aplicando la tasa del 5% sobre la ganancia</i>

⁹⁹ Ibidem. pp. XXV-XXVI

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 113 de esta Ley, 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 aquel en que se efectúe la enajenación, la tarifa mensual que se considerará para los efectos de este párrafo, será igual a la del mes en que se efectúe la enajenación. Las autoridades fiscales mensualmente realizarán las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tasa 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 que se presentará 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

obtenida en los términos de este capítulo, el cual se enterará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual se encuentre ubicado el inmueble de que se trate.

El impuesto que se pague en los términos del párrafo anterior será acreditable contra el pago provisional que se efectúe por la misma operación en los términos del artículo 154 bis de esta Ley. Cuando el pago a que se refiere este artículo exceda del pago provisional determinado conforme al citado precepto, únicamente se enterará el impuesto que resulte conforme al citado artículo 154 de esta Ley a la Entidad Federativa de que se trate.

En el caso de operaciones consignadas en escrituras públicas, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el pago a que se refiere este artículo bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas a que se refiere el mismo en el mismo plazo señalado en el tercer párrafo del artículo 154 de esta Ley.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el último párrafo del artículo 147 de esta Ley, aplicarán la tasa del 5% sobre la ganancia que se determine de conformidad con dicho párrafo en el ejercicio que se trate, la cual se enterará mediante declaración que presentarán ante la Entidad Federativa en las mismas fechas de pago establecidas en el artículo 175 de esta Ley.

legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior..."	<i>El pago efectuado conforme a este artículo será acreditable contra el impuesto del ejercicio."</i>
---	---

Desprendido de lo anterior podemos decir que con la implementación de este artículo 154 bis, se busca principalmente conferir facultades a las Entidades Federativas en cuanto a la administración de ingresos que perciben por el pago de ISR por concepto de la enajenación de terrenos y construcciones, no siendo así en el caso de la enajenación de otros bienes como son las acciones de sociedades de inversión, etc.

Por otro lado también se especifica la tasa que han de aplicar los contribuyentes para el cálculo del impuesto, y sobre todo que el pago del mismo será acreditable contra el pago provisional que deba efectuarse conforme al artículo 154, lo que no genera cargas adicionales para el contribuyente.

Respecto a la enajenación de terrenos y construcciones que se realice a través de operaciones consignadas en escrituras públicas, se sigue tomando en cuenta lo establecido por el artículo 154, lo que ya quedó asentado con anterioridad.

Tenemos entonces que con dicho artículo 154 bis los sujetos del ISR son las personas físicas que enajenan bienes inmuebles consistentes en terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, ubicados en la Entidad Federativa de que se trate, y que no se constituya una actividad empresarial recurrente; como objeto del impuesto tenemos a los ingresos obtenidos con motivo de la enajenación de los bienes propiamente dichos; como base, a la ganancia obtenida por tal enajenación; sobre dicha base se aplica la tasa del 5% establecida por el propio artículo; y además tenemos que para la aplicación de tal precepto se debe haber

celebrado convenio de coordinación para la administración del gravamen, en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal.

Así entonces, tenemos que de acuerdo al artículo 154-Bis, las personas físicas que enajenen terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, deberán enterar a la Entidad Federativa un 5% sobre la ganancia obtenida por cada operación. Este pago deberá enterarse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas del Estado en el cual se encuentre ubicado el inmueble de que se trate. Dicho impuesto es acreditable contra el pago provisional que deba efectuarse a la Federación por la misma operación en términos del artículo 154 de la LISR; asimismo, en caso de que el pago que tenga que enterarse a las Entidades Federativas sea mayor que el pago que deba efectuarse a la Federación, sólo se enterará el impuesto que resulte conforme al citado artículo 154; de igual forma como ya se mencionó anteriormente, las operaciones consignadas en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, calcularán el pago que deba efectuarse a la Entidad Federativa bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas dentro de los 15 días a que quede firme la escritura o minuta, tal como lo señala el artículo 154 ya citado.¹⁰⁰

3.3. EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LISR COMO INSTRUMENTO PARA UNA RECAUDACIÓN DIRECTA DE LOS ESTADOS.

Por lo que respecta a este punto, corresponde hacer alusión propiamente a comentarios sobre la conveniencia y efectividad de la implementación y aplicación del artículo 154 bis como un instrumento para allegarse de recursos los Estados y sus Municipios respectivos; sin embargo, cabe aclarar que en relación a sus posibles repercusiones para la Federación, Estados y Municipios en el ámbito económico, será tema que nos ocupe posteriormente.

¹⁰⁰ Idem

De tal suerte después de analizar el artículo 154 bis, es pertinente decir que compartimos la opinión de algunos expertos al señalar que con lo establecido por dicho precepto se está creando una nueva contribución, es decir, los contribuyentes deben efectuar un pago mensual de 5% adicional al pago provisional que calculen en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo tal contribución reorientada a las haciendas estatales, situación que de alguna manera ya se intentó sin éxito en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2002, al facultar a los Estados para establecer un impuesto sobre ingresos obtenidos por personas físicas. Es así como resulta criticable ya que, si bien es cierto el pago mensual que se deberá efectuar no implica una carga económica al contribuyente, pues lo podrá acreditar en contra de su pago provisional del mismo período, también es cierto que esta modificación resultará en un incremento en las cargas administrativas que los particulares deberán sufrir.

Otro aspecto muy importante es que en la citada Ley no se consideran los supuestos expresos que regulen la participación de los Estados en los ingresos obtenidos como resultado de la aplicación del artículo en comento, situación que podría devenir en una serie de conflictos entre los propios Estados y la Federación. Cabe señalar que en la iniciativa presidencial sí se contenía una regulación específica de la participación de los ingresos respectivos, no obstante dicha propuesta de forma inexplicable, no fue aprobada por el Congreso de la Unión.¹⁰¹

Por otro lado, se establece que el supuesto correspondiente únicamente será aplicable en los casos en los que las Entidades Federativas tengan celebrados convenios en donde se administren dichos impuestos, ello implicará que los convenios de coordinación en vigor deberán modificarse necesariamente, para incluir esas participaciones, y al no contenerse un supuesto expreso en la Ley de Coordinación Fiscal, tales modificaciones podrían carecer de un sustento jurídico.

¹⁰¹ Cfr. *Práctica Fiscal. Laboral y legal-empresarial. Análisis crítico y constitucional de la reforma fiscal para 2003*, Año XII, No. 317, Febrero 2003, México, p. 22

A mayor abundamiento, es de notar que según lo dispuesto por el artículo en cita, serán las Entidades Federativas las que finalmente obtengan la recaudación correspondiente; sin embargo, en la Ley de Coordinación Fiscal, en específico, en su artículo 3-B, se establece que los Municipios de los Estados y el Distrito Federal participarán con el 80% de la recaudación que se obtenga de los contribuyentes respectivos, situación que podría presentar un conflicto no sólo a nivel Federación y Estados, sino también en el interior de éstos, con los propios Municipios.

Adicionalmente, se establece la obligación a cargo de los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, de calcular y enterar el pago del impuesto respectivo, por aquellas operaciones que se efectúen ante ellos. En este caso no se precisa claramente si los fedatarios, al realizar el cálculo del pago provisional a que están obligados en términos del artículo 154 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pueden acreditar el impuesto sobre la renta pagado de 5% correspondiente. Sin embargo, en la exposición de motivos de la dictaminadora se señala que los terceros obligados a la retención del impuesto también efectuarán el acreditamiento de este nuevo impuesto, lo que se constituye en una obligación más para éstos y a lo que en su mayoría no estarán de acuerdo.¹⁰²

Finalmente algo que cabe resaltar consiste en que tal precepto no precisa de manera específica, el procedimiento por el cual el contribuyente deba realizar el entero de dicho impuesto; aunado a esto, tenemos que las cargas administrativas como la modificación del propio Convenio de Colaboración Administrativa que genera la aplicación del 154 bis, representan costos adicionales para las Entidades como son los gastos que se tienen que realizar para la modificación de programas computacionales, adquisición de nueva papelería, etc. y de igual forma algo trascendental como es, que no se crea un mecanismo que permita controlar la realización del pago provisional del impuesto, es decir, no se establece hasta qué

¹⁰² Ibidem. p 24.

momento puede realizarse el pago conforme al artículo 154 bis, lo que genera inseguridad jurídica para el contribuyente.

3.3.1 Sus repercusiones económicas para la Federación.

Como parte integrante del punto anterior, continuaremos ahora abordando lo referente a las posibles repercusiones económicas que traería consigo la implementación definitiva del artículo 154 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta para la Federación, pudiendo ser las mismas en beneficio o bien en perjuicio del federalismo fiscal y la economía nacional.

De tal suerte primeramente tenemos que señalar que el Congreso de la Unión estimó conveniente realizar en diciembre de 2002 una serie de reformas fiscales, ya aducidas con anterioridad, las cuales entraron en vigor a partir del 1 de enero de 2003; esto con la finalidad de fortalecer la Hacienda Pública Distributiva, implementada entre otras leyes, en la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002, siendo así como se introduce el artículo 154 bis referente al pago provisional por concepto de enajenación de terrenos o construcciones, o terrenos y construcciones, estableciendo un pago por cada enajenación, aplicando la tasa del 5% sobre la ganancia obtenida en los términos del Capítulo IV del Título IV de la LISR, en las oficinas de las Entidades Federativas. Dicho pago es acreditable contra el pago provisional que se efectúe en términos del artículo 154 de la Ley, con lo cual no se genera carga alguna a los contribuyentes.

En este contexto y conforme a los Convenios de Colaboración Administrativa realizados al respecto, como es el caso del Convenio entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Estados de Nuevo León, Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Chihuahua, Morelos y Quintana Roo, se establece que las Entidades Federativas percibirán el 100% de los pagos que realicen los contribuyentes, personas físicas, por la ganancia obtenida, derivada de la

enajenación de terrenos, construcciones o terrenos y construcciones ubicados dentro de sus circunscripciones territoriales en términos del artículo 154 bis. Aunado a lo anterior, la Cuarta Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003, adiciona la regla 3.32.3., por la que se dispone que los contribuyentes que enajenen terrenos, construcciones o terrenos y construcciones ubicados en Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Colima, Chiapas, Chihuahua, Morelos y Quintana Roo, realizarán los pagos establecidos en el artículo 154 Bis de la LISR en las oficinas autorizadas por las citadas Entidades Federativas, a través de las formas oficiales que éstas publiquen, sin embargo esto no ha tenido aplicación alguna hasta la fecha.¹⁰³

Podemos decir que se está brindando una facultad en la administración de ingresos por parte de las Entidades Federativas, siempre y cuando, hayan realizado los convenios de coordinación fiscal al respecto con la Federación, lo cual se desprende de la necesidad que tienen los Estados de captar flujo de efectivo, es decir, obtener ingresos en efectivo, los cuales derivan del pago por la enajenación de terrenos o construcciones y aunque en un principio se criticó el hecho de que no se precisaba en la Ley la participación de los Estados en los ingresos obtenidos, tenemos que al realizar dichos convenios, se fijó un 100% de participación.

Ahora bien, estas funciones operativas de administración de los ingresos generados en el territorio de los propios Estados comprende la recaudación, comprobación, determinación y cobro de estos ingresos en términos de la legislación federal aplicable, según los propios Convenios de Colaboración Administrativa.

Por lo que podemos mencionar que si bien no todos los Estados se han coordinado en la materia con la Federación, al menos Entidades Federativas muy importantes por su índole de generación de ingresos en el país como son: Nuevo

¹⁰³ <http://www.DOF.gob.mx>

León y Chihuahua, sí lo han hecho, pero sin llevar a cabo su aplicación, de esta forma no existe detrimento en la percepción de ingresos por parte de la Federación.

Ahora bien, podemos hacer un breve comentario de las posibles repercusiones que podría traer consigo la aplicación de dicho precepto para la Federación, de tal suerte tomamos en cuenta lo establecido por la Ley de Ingresos de la Federación y los datos estadísticos que proporciona el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática (INEGI), respecto de las Finanzas Públicas Estatales y Municipales.

Tales datos los tomamos del año 2001 ya que el INEGI hasta el momento cuenta con información que comprende de 1998 a 2001. Así entonces la Ley de Ingresos de la Federación de 2001 señalaba que se percibirían ingresos provenientes de diversos conceptos como:

- Impuestos: 665,997.9, de los cuales por concepto de ISR percibiría: 272,967.7, constituyéndose como el impuesto más importante.
- Por su parte Estados como Nuevo León obtendría por concepto de impuestos en 2001: 1,340.6 y Chihuahua 1,059.4¹⁰⁴, figurando como los Estados junto con Jalisco y el Estado de México con mayor capacidad económica en el país.

Tomando en cuenta que en esta fecha aún no entraba en vigor la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual pretendió una mejor distribución de los ingresos públicos y facultades tributarias, podemos decir que haciendo una estimación en cuanto a la percepción que tuvieron estas Entidades Federativas por concepto de impuestos, realmente no hubo un perjuicio para la Federación puesto que el ISR es recaudado y administrado por ésta en su totalidad, salvo ahora ciertas excepciones

¹⁰⁴ Cfr. Finanzas Públicas Estatales y Municipales de México 1998-2001. Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática. México, 2003. pp. 6 y 10

como la que plantea nuestro precepto en estudio, es decir, al ser el ISR el impuesto más importante y por ende la fuente de ingresos principal para la Federación, no podría concebirse la idea de que esta contribución se delegara totalmente a la administración de los Estados, lo que significa que la adición del artículo 154 bis a la LISR sólo forma parte de un proyecto de hacienda distributiva, cuya finalidad es permitir a las Entidades Federativas allegarse de más recursos que permitan sufragar sus necesidades, sin trasgredir las facultades y soberanía tributaria de la Federación.

De esta manera podemos apuntar que con la implementación del artículo 154 bis a la LISR básicamente no se genera ningún perjuicio económico a la Federación en cuanto a que no se le ha dado aplicación alguna por parte de las Entidades Federativas y aún llevándolo a cabo, tampoco repercutiría en la economía de la Federación.

3.3.2 Sus repercusiones económicas en los Estados.

Una vez planteado el punto anterior, corresponde hacer alusión a las repercusiones que en el área de la economía estatal puede tener la aplicación del artículo 154 bis a la LISR.

La acción que cada Estado realiza a través de sus políticas de ingreso, incide con mayor fuerza y determinación en el proceso de desarrollo político, económico y social del país. Identificar su estructura legal y la magnitud de recursos financieros en que apoyan las actividades públicas, permite conocer cuáles son las fuentes originales de los ingresos públicos y de dónde proceden los recursos que el gobierno obtiene para solventar y cubrir los gastos que se originan en el cumplimiento de sus funciones, y es por lo que primeramente tenemos que decir que aún las Entidades Federativas no han aplicado el artículo 154 bis de la LISR como un mecanismo para la recaudación de ingresos públicos, y el éxito que pueda

tener la adición de este a la Ley, mucho depende de que los Estados acuerden con la Federación su correcta aplicación y que también se creen mecanismos adecuados para implementar dicho precepto y sobre todo que la generación de ingresos por concepto de enajenación de bienes inmuebles, como son terrenos y construcciones por parte de los Estados, les permita coordinarse en la materia.

En un primer momento se puede decir que los ingresos obtenidos por la enajenación de terrenos o construcciones podrían traer consigo beneficios para los Estados en cuanto a que se les otorga la administración de flujo de efectivo, por concepto de estas operaciones, lo cual les permite sufragar algunas de sus necesidades; sin embargo esto sería posible, siempre y cuando, aquellos se hayan coordinado con la Federación en cuanto a la recaudación de estos ingresos y los costos administrativos por la aplicación de este artículo fueran menores al impuesto adquirido por dicho concepto, cabe aclarar que existen diferencias entre un Estado y otro respecto de la generación de ingresos e industria, y por ende su capacidad para soportar los gastos que generaría la implementación de este precepto.

En este orden de ideas establecemos una comparación entre ciertos Estados como: Nuevo León, Jalisco, Tlaxcala, y Colima, en relación a los ingresos obtenidos en el año 2001.

1. Colima: 3,567,114,865
2. Jalisco: 29,311,700,635
3. Nuevo León : 24,238,571,127
4. Tlaxcala: 5,278,287,130¹⁰⁵

De los datos planteados, se establece que hay Entidades Federativas como Nuevo León y Jalisco que tienen un desarrollo importante en cuanto a industria y comercio, por lo que existe mayor posibilidad de que las actividades de enajenación de bienes inmuebles como terrenos y construcciones, constituyan parte importante

¹⁰⁵ Ibidem. pp. 5,8,10,y 13

de su economía y por ende, se dé una aplicación y funcionamiento viable del precepto en cuestión, es decir, tal aplicación proporcionaría otra vía de obtención de ingresos para la Entidad correspondiente, sin importar en un momento dado, los ingresos que a su vez tendría que erogar la Entidad al introducir este artículo en la regulación para el cálculo del ISR por concepto de estas operaciones, aunque no debemos hacer a un lado que se estarían rompiendo esquemas de coordinación que habían venido operando en nuestro país, es decir, con la adición del artículo 154 bis a la LISR, se están delegando facultades a los Estados que antes se consideraban exclusivas de la Federación.

Por otro lado se encuentran Entidades Federativas como Tlaxcala y Colima, cuyos ingresos no son muy altos, esto podemos señalarlo en cuanto a que son Estados cuya circunscripción territorial es muy pequeña y por ende existe menor número de habitantes, lo cual influye directamente en que tengan o no una actividad económica e industrial importante, es decir, al ser Estados en donde sus actividades generalmente se enfocan otros sectores como el agropecuario, representa una iniquidad respecto de la generación de ingresos que puedan tener, y sobre todo a que se tenga una capacidad económica para sufragar los gastos respectivos a la aplicación del artículo 154 bis.

De tal suerte la reforma por la cual se introduce el artículo 154 bis no beneficia a la mayoría de los Estados de la República, al no tener el desarrollo y crecimiento económico que permita la aplicación y funcionamiento de dicho precepto.

No debemos hacer a un lado que la implementación de este artículo, se hizo con el objeto de ayudar a resolver las necesidades de recursos del país, es decir, eliminar la iniquidad que existe en la distribución de recursos de la Federación; sin embargo, faltó plantear en la realización del mismo, la realidad económica de los Estados, la cual resulta incapaz de sostener la introducción de este precepto. Pero por otro lado, suponemos quizá dar un paso más hacia el establecimiento de responsabilidades compartidas en los tres niveles de gobierno, con el fin de que los

Municipios y las administraciones estatales tuvieran mayores facultades potestativas para recaudar recursos, lo cual llevaría a impulsar un desarrollo regional y local.

Asimismo se advierte que no es fácil consolidar a México como una verdadera Federación ya que aún existen muchos aspectos centralistas, lo que inhibe la creatividad de los Estados y Municipios e impide la iniciativa regional y local, situación que nos lleva a profundizar en la construcción de un verdadero federalismo que fortalezca los gobiernos locales y municipales.

Podemos apuntar que los beneficios reales de la aplicación de este artículo, aún no existen y por ende las repercusiones económicas que tendría para los Estados se traducirían en costos a cubrir, siendo que lo que requieren es allegarse de recursos.

Algo que nos parece importante es que para efectos prácticos realizamos un cuadro señalando los ingresos que percibieron las Entidades Federativas en el período 1998-2001, lo que nos indica su índice de crecimiento económico y la capacidad que tendría cada una de aquéllas para llevar a cabo la aplicación del artículo 154 bis.

**INGRESOS OBTENIDOS POR LAS ENTIDADES FEDERATIVAS EN EL
PERÍODO 1998-2001.
(Expresados en Millones de pesos)**

ENTIDAD FEDERATIVA	1998	1999	2000	2001
Aguascalientes	2,968,697,297	3,679,454,095	4,6335,787,741	5,300,783,709
Baja California	14,150,885,000	17,319,541,000	21,843,408,000	13,995,726,520
Baja California Sur	2,107,97,762	2,384,445,000	3,160,775,000	3,618,719,000
Campeche	4,016,229,335	5,162,522,183	6,081,746,426	6,602,720,772
Coahuila de	7,307,274,596	,8,841,387,749	10,866,579,228	12,719,946,566

EL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LEY EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMO UN INSTRUMENTO PARA LOGRAR LA RECAUDACIÓN DE INGRESOS PÚBLICOS Y FORTALECER EL FEDERALISMO.

Zaragoza				
Colima	2,111,310,247	2,508,478,918	3,325,671,775	3,567,114,865
Chiapas	11,593,141,363	15,075,332,406	18,553,641,020	20,786,512,559
Chihuahua	9,148,726,426	11,423,265,087	14,518,332,932	16,813,645,924
Durango	4,511,865,628	5,856,452,348	7,327,162,823	8,699,044,341
Guanajuato	9,722,187,873	12,367,729,526	15,484,145,839	19,624,196,225.
Guerrero	9,495,855,886	12,048,693,300	14,381,574,500	17,143,667,700
Hidalgo	6,585,253,614	7,633,625,631	9,323,557,928	11,197,420,000
Jalisco	13,354,357,497	19,521,006,065	25,586,629,421	29,311,70,635
Estado de México	25,461,446,800	33,667,239,000	41,997,342,800	49,772,573,700
Michoacán de Ocampo	9,575,218,253	11,889,351,610	15,442,763,598	17,889,249,973
Morelos	4,561,488,000	5,535,358,000	6,792,685,347	8,247,812,046
Nayarit	3,660,969,998	4,414,263,749	5,596,302,208	6,550,523,119
Nuevo León	19,082,224,267	23,885,890,995	21,314,893,037	24,238,571,127
Oaxaca	8,032,548,719	11,094,874,107	14,773,207,723	17,453,326,000
Puebla	11,279,487,900	15,062,870,500	19,300,653,600	22,140,758,900
Querétaro de Arteaga	4,370,441,131	5,690,965,923	6,823,010,000	7,945,572,220
Quintana Roo	3,593,426,938	4,395,625,207	5,105,103,978	6,086,401,405
San Luis Potosí	5,801,643,000	7,593,224,000	9,761,130,000	10,667,929,000
Sinaloa	6,794,892,345	8,545,400,200	10,654,325,564	12,495,546,982
Sonora	7,115,566,000	9,240,958,000	11,631,037,000	13,520,129,769
Tabasco	9,801,132,684	11,492,971,856	14,023,444,592	15,835,902,531
Tamaulipas	8,325,075,000	11,109,754,000	13,517,052,000	15,591,291,000
Tlaxcala	3,183,036,073	3,699,303,293	4,820,332,778	5,278,287,130
Veracruz- Llave	18,608,795,000	23,988,995,000	28,088,194,001	32,951,384,236
Yucatán	2,440,400,713	2,803,865,596	3,616,930,190	4,553,005,303
Zacatecas.	3,980,664,835	5,431,096,224	6,309,857,793	7,267,173,203. ¹⁰⁶

Finalmente podemos comentar que en vista de no haberse reformado nuestro artículo 154 bis para el año de 2004, se afirma que dicho precepto continua igual y

¹⁰⁶ Ibidem. pp. 4-14

por tanto reiteramos lo ya comentado anteriormente en cuanto a que sus repercusiones económicas en los Estados aún no se presentan realmente.

3.3.3 Sus repercusiones económicas para los Municipios

Con respecto a las repercusiones que pueda tener la aplicación del artículo 154 bis en los Municipios, podemos decir que al igual que en el caso de las Entidades Federativas, existen diferencias económicas importantes entre un Municipio y otro lo que influye de manera directa en el funcionamiento de este precepto.

En este orden de ideas, tenemos que el Municipio carece de facultades tributarias, de ahí que sean las legislaturas de los Estados las encargadas de establecer las contribuciones que los habitantes deberán cubrir a la hacienda municipal. De esta forma las principales fuentes de recursos de los Municipios, según el artículo 115 constitucional, son las siguientes:

1. La explotación de sus bienes patrimoniales;
2. Las contribuciones que señalen las legislaturas locales;
3. Los derechos derivados de la prestación de servicios públicos;
4. Los recursos federales: participaciones y aportaciones.

De los cuales los más importantes son los que recibe por concepto de participaciones federales.

Cabe mencionar que el porcentaje de participaciones que los Estados canalizan a los Municipios no es inferior al 20% según lo establecido en el artículo 6 de la Ley de Coordinación Fiscal. Asimismo se distribuye conforme a criterios que cada Entidad Federativa determina apropiados, es decir, de acuerdo a las bases, cantidades y plazos definidos anualmente por la legislatura local.

De esta forma podemos establecer que dependiendo de los ingresos obtenidos por los Estados y características ya apuntadas con anterioridad, como es la capacidad económica, es como los Municipios también podrán obtener un mayor número de ingresos.

Sin embargo, como ya mencionamos reiteradamente, se tiene que tomar en cuenta que los Estados aún no aplican el artículo en estudio a pesar de que algunos ya han realizado el Convenio de Colaboración Administrativa respectivo, esto en relación con los costos que implica tal aplicación, además de que su economía y tipo de población económicamente activa permita la introducción de este precepto como un instrumento de recaudación de ingresos públicos.

Basta señalar ciertos ejemplos de Municipios, los cuales difieren en gran magnitud en cuanto a su importancia económica, así según datos establecidos por el INEGI respecto del período 1998-2001 de los 300 Municipios más representativos, los diez más importantes son:

1. Guadalajara, Jalisco;
2. Monterrey, Nuevo León;
3. Tijuana, Baja California;
4. Juárez, Chihuahua;
5. Nuevo Laredo, Tamaulipas;
6. Puebla, Puebla;
7. Tlalnepantla de Baz, Estado de México;
8. León, Guanajuato;
9. Ecatepec de Morelos, Estado de México;
10. Naucalpan de Juárez, Estado de México

Entre los menos importantes económicamente están:

1. Compostela, Nayarit;

2. Tlapa de Comonfort, Guerrero;
3. Petatlan, Guerrero;
4. Matamoros, Coahuila;
5. Tenenango del Valle, Estado de México;
6. Motozintla, Chiapas;
7. Nuevo Casas Grandes, Chihuahua;
8. Apaseo el Grande, Guanajuato;
9. Calvillo, Aguascalientes;
10. Sabinas, Coahuila.¹⁰⁷

Podemos mencionar que existen diferencias económicas en los Municipios que integran a nuestro país, y precisamente las mismas coinciden con el área geográfica, es decir, generalmente en el Norte de México es en donde se concentra la mayor actividad industrial y comercial, lo que genera mayores ingresos, no así en los Estados del Sur del país, donde se concentra el mayor número de pobreza. Debido a esto la aplicación del artículo 154 bis podría resultar acertada para aquellos en los cuales se desarrollan en gran medida las actividades empresariales e industriales, dentro de las cuales podemos encontrar la enajenación de bienes inmuebles como terrenos y construcciones, y asimismo proporcionan ingresos a las Entidades Federativas correspondientes para sufragar los costos administrativos que implicarían la introducción y aplicación de este precepto, tal es el caso de Guadalajara o Monterrey, no así en otros como Compostela o Motozintla en donde generalmente su población se dedica a otras actividades como las agrícolas.

Hoy en día, el Municipio continúa necesitando un fortalecimiento de su hacienda, por lo que todas las reformas fiscales deben considerar tal necesidad, y es así como se establece que la adición de este artículo a la Ley del Impuesto sobre la Renta debió encaminarse al fortalecimiento de los gobiernos municipales y estatales, tomando en cuenta para tales efectos, la realidad económica y social de las Entidades Federativas y Municipios y con ello hacer un balance al respecto.

¹⁰⁷ Ibidem pp. 178-215

Se puede aseverar que la aplicación del precepto en estudio puede repercutir en perjuicio de las Entidades Federativas y sus Municipios, puesto que no se establecen mecanismos y procedimientos de control en cuanto a su aplicación, y lejos de generar más ingresos, genera más gastos.

En este orden de ideas, tenemos que mencionar que uno de los objetivos más importantes a tratar en la próxima Convención Nacional Hacendaria¹⁰⁸, está precisamente el de otorgar mayores facultades y acceso a la captación de recursos por parte de los Municipios ya que estos se consideran como la esfera de gobierno más cercana a la gente y sensible a sus necesidades; es así como se promete hacer una revisión no sólo de las responsabilidades y facultades que tienen los gobiernos estatales y municipales, sino también el acceso con el que cuentan para captar recursos, y es donde suponemos tendría que hacerse un planteamiento sobre la efectividad real que implica haber adicionado el artículo 154 bis a la LISR.¹⁰⁹

3.3.4 Mecanismos para su implementación.

Continuando con el desarrollo del punto 3.3, corresponde ahora hablar de los mecanismos para la implementación del artículo 154 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Al respecto cabe mencionar que dichos mecanismos consisten en precisar la forma en que este precepto fue incluido a la Ley y cómo se lleva a cabo su aplicación.

¹⁰⁸ La idea de llevar a cabo esta Convención surge de la concientización que llevan a cabo los gobernadores de las Entidades Federativas que conforman al país, en cuanto a la necesidad de consolidar un auténtico federalismo que propicie un mayor equilibrio entre los tres niveles de gobierno y asimismo administrar con mayor eficiencia y transparencia los recursos públicos, procurando proteger y elevar el nivel de vida de la población. Dicha Convención tiene como antecedente a la Declaración de Mazatlán realizada en agosto de 2001 de la cual se desprende la conformación de la Conferencia Nacional de Gobernadores (CONAGO), siendo ésta en donde se llevará a cabo la Convención Nacional Hacendaria a partir del 5 de febrero de 2004.

¹⁰⁹ Cfr. Flores Hernández, Francisco. *De peso, el voto de municipios en la Convención Hacendaria*: Fox. El Financiero. Año XXII No.6384. México, 2003. p. 50

En este orden de ideas podemos mencionar que este artículo se adicionó a la Ley del Impuesto sobre la Renta con las reformas que se llevaron a cabo en diciembre de 2002, esto con el objeto de fortalecer el sistema de la Hacienda Pública Distributiva, implementado en la Nueva LISR creada en 2001.

El artículo 154 bis, surge como un instrumento para la recaudación de ingresos públicos por parte de los Estados de una forma directa en cuanto al ISR causado por concepto de enajenación de bienes como terrenos y construcciones, estableciendo con ello un cambio en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que rige hasta nuestros días, ya que siendo el Impuesto sobre la Renta una contribución federal por excelencia, su administración es competencia de la Federación, lo cual con la reforma citada, dá la posibilidad a las Entidades Federativas de realizar esta función.

De igual forma se establece en la exposición de motivos, que para la aplicación de este precepto los Estados tienen que celebrar el Convenio de Colaboración Administrativa respectivo con la Federación, y aunque no está plasmada tal condición en la Ley del Impuesto sobre la Renta ni en la Ley de Coordinación Fiscal, es necesario su cumplimiento, lo que genera una laguna en la Ley puesto que no se establece requisito alguno para poder llevar a cabo la celebración de tales convenios.

Cabe mencionar que lo anterior, en un primer momento, resultaba criticable al no precisarse en ninguno de los ordenamientos anteriores el porcentaje de participación que tendrían los Estados y Municipios en la recaudación de este impuesto; sin embargo, ya en los convenios propiamente celebrados, se establece una participación del 100% para las Entidades Federativas.

Asimismo, para brindar un mayor sustento jurídico se reformó el artículo 3 de la Ley de Coordinación Fiscal, el cual establece que para los efectos de los artículos 136bis, 139 y 154bis de la LISR, se publicará en el Diario Oficial de la Federación y

en la Gaceta Oficial del Estado de que se trate, la lista de las Entidades Federativas que hayan celebrado convenio con la Federación.

Tenemos entonces, que tal precepto queda establecido formalmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta en su Título IV, denominado de las personas físicas, Capítulo IV concerniente a los ingresos por enajenación de bienes.

Materialmente este artículo se implementa como una nueva forma de causación del Impuesto sobre la Renta por parte de las personas físicas que enajenan terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, es decir, suponemos que se crea una nueva contribución la cual consiste en aplicar la tasa del 5% sobre la ganancia obtenida por cada operación de enajenación que realice el contribuyente, y aunque se podría tomar como una carga adicional al pago provisional, no es así puesto que este impuesto es acreditable contra el propio pago provisional que establece el artículo 154. A su vez, el impuesto calculado en términos del artículo 154 bis, será enterado a las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en donde se lleven a cabo dichas operaciones, permitiéndolo la recaudación y administración de estos recursos a aquéllas.

Por otra parte, se establece la obligación a cargo de notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, de calcular y enterar el pago del impuesto respectivo, por aquellas operaciones que se efectúen ante ellos, es decir, al llevar a cabo el cálculo del ISR, lo harán también en términos del artículo 154 bis, siempre y cuando la Entidad Federativa en donde se encuentren, haya firmado el Convenio de Coalboración Administrativa respectivo con la Federación, y lo que les genera una obligación más y por ende estar en desacuerdo.

Podemos decir que una de las finalidades en la implementación de este artículo a la Ley del Impuesto sobre la Renta, es permitir a los Estados realizar la recaudación y administración del ISR por este concepto, estableciendo con ello un paso hacia la

descentralización de facultades tributarias, ya que precisamente el centralismo fiscal que aún impera en nuestro país ha inhibido la capacidad de desarrollo que puedan tener los Estados y sus Municipios, y es así como la mecánica planteada para el cumplimiento de este precepto, consiste precisamente en enterar dicho impuesto a la Entidad Federativa correspondiente y no a la Federación. Sin embargo, tenemos que apuntar que no se establece en Ley alguna los términos en que se debe realizar el Convenio de Colaboración Administrativa respectivo, asimismo no hay un procedimiento que nos indique cómo realizar el entero del impuesto a la Entidad Federativa , y de igual forma no se precisa un mecanismo de control para determinar en qué momento de deberá calcular el pago provisional en términos del artículo 154 bis, lo que genera una inseguridad jurídica para el contribuyente y para la propia Entidad Federativa.

3.4 EFECTOS JURÍDICO-FISCALES EN LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 154 BIS DE LA LISR.

Por lo que toca a los efectos jurídico-fiscales de la aplicación del artículo 154 bis, tenemos que las disposiciones que establece este precepto van encaminadas a regular las actividades que las personas físicas pueden llevar a cabo en un momento dado, como lo es la enajenación de terrenos y construcciones.

De tal suerte los legisladores crean el citado artículo 154 bis, teniendo como objetivo beneficiar tanto a los contribuyentes como a las Entidades Federativas en donde se lleven a cabo estas operaciones de enajenación.

A lo largo de las investigaciones realizadas para desarrollar nuestro proyecto de tesis, hemos podido corroborar el hecho de que nuestro artículo en estudio, trae consigo una serie de efectos que pueden ser importantes en el fin de alcanzar el federalismo fiscal que tanto necesita el país. Podemos suponer que éstos en realidad proporcionan beneficios a los contribuyentes por un lado y por el otro

generan cargas administrativas para las Entidades Federativas, lo que se traduce en erogación de recursos.

Con la introducción de este precepto a la LISR podríamos suponer que en un primer momento se están trasgrediendo las facultades tributarias de la Federación en cuanto a la administración del ISR se refiere, al ser éste un impuesto federal por excelencia; sin embargo, esto no es así ya que ante la necesidad de descentralización en los sistemas de administración, por un lado y por otro la urgencia de que los Estados y Municipios comiencen a administrar y aplicar sus recursos conforme a sus necesidades, y con ello alcanzar su crecimiento y desarrollo político y económico, es lo que motivó a que con las reformas realizadas en diciembre de 2002 se considerara a este artículo como una forma viable de obtener recursos económicos para los Estados y sus Municipios, y es por esta razón por lo que se determinó aplicar una tasa del 5% sobre la ganancia que obtuviere el contribuyente al realizar la enajenación respectiva, misma que enteraría a la propia Entidad Federativa.

Cabe mencionar que entre los efectos más sobresalientes al llevar a cabo la aplicación de este artículo, están principalmente que al tenerse como base a los Convenios de Colaboración Administrativa para su adecuada observancia, los mismos tienen que modificarse necesariamente, para incluir las participaciones correspondientes, y de igual forma suponemos que se debe regular específicamente en la Ley de Coordinación Fiscal tal situación, es decir las participaciones que obtendrían los Estados y sus Municipios en cuanto a la aplicación de este precepto, ya que las modificaciones en los Convenios ya aducidas, podrían carecer de sustento jurídico, y además en un momento dado, podrían representar un conflicto no sólo a nivel Federación y Entidades Federativas, sino también al interior de éstas con los propios Municipios.

En este orden de ideas, podemos mencionar que otro efecto que resulta de la aplicación de este artículo, es el incremento que representa en las cargas

administrativas que los particulares deben sufrir al tener que calcular un impuesto para la Entidad Federativa y otro para la Federación y por otra parte, cargas económicas para los Estados. Es decir, en el primer caso, el efecto de que los pagos mensuales se enteren en las mismas fechas que el pago provisional correspondiente, implica que para poder acreditar este último, necesariamente sea enterado con antelación al pago mensual al que se refiere el artículo 154 bis, lo que resulta finalmente en un acto de molestia y a lo que no existe un medio de control que establezca claramente en qué momento y bajo qué circunstancias se paga conforme a este artículo. En el segundo supuesto tenemos que los Estados al aplicar este artículo primeramente tienen que realizar una serie de modificaciones administrativas para recaudar dicho impuesto, lo cual se traduce en costos que tienen que cubrir, asimismo no hay un procedimiento que indique la forma de enterar el impuesto, constituyendo lo anterior una ineficacia del precepto en la recaudación de ingresos públicos por parte de los Estados.

3.5 EL ARTÍCULO 154 BIS FORTALECE EL FEDERALISMO.

El objetivo principal de nuestro trabajo de investigación fue el de corroborar o aseverar con precisión que la introducción del artículo 154 bis a la Ley del Impuesto sobre la Renta, fue un acto acertado en cuanto a permitir una mayor equidad en la distribución de facultades tributarias entre la Federación y las Entidades Federativas y la generación de recursos.

Es así como al llegar a este último punto, corresponde hacer alusión a la importancia que tiene dicho artículo en la recaudación de ingresos públicos por parte de los Estados.

En este orden de ideas, tenemos que el Federalismo Fiscal en nuestro país se establece en la Constitución con una distribución de potestades tributarias entre la propia Federación, las Entidades y los Municipios; dicha distribución pese a que

debiera obedecer a las necesidades que cada uno de estos entes tiene para lograr su desarrollo, social, político y económico; esto en la práctica no es así, la realidad es que nuestro Federalismo presenta un alto grado de centralización en la toma de decisiones, ya que no se consideran las necesidades reales de los Estados y Municipios.

Tenemos entonces que el problema grave que aqueja al país ha sido precisamente la falta de autonomía financiera de los Estados, lo cual los ha llevado cada vez más a depender de la Federación, por lo que implementar el federalismo no es tarea fácil sobre todo cuando existe un alto grado de pobreza casi generalizada y un alto índice de analfabetismo. Por lo que resulta inminente lograr un esquema descentralizado y que tome en cuenta los intereses locales, es decir, cumplir con los principios del federalismo.

Bajo este contexto, se dice que la prueba de fuego del federalismo radica en la práctica administrativa y sobre todo en la cuestión fiscal. Se ha mencionado repetidamente que el gobierno federal está mejor capacitado para recaudar los impuestos masivos modernos o de un gran número de causantes, mientras que por otro lado, quienes están en contacto con las necesidades reales y responden mejor a ellas son los gobiernos locales, por lo que gran parte de los recursos deben canalizarse a los Municipios y Estados a partir de la acción coordinada de la Federación.¹¹⁰

Al respecto consideramos que efectivamente el gobierno federal debe administrar, aunque no en su totalidad, los impuestos más importantes como el ISR, por lo que en este orden de ideas la Federación debe permitir mayor participación de los Estados y Municipios y con esto propiciar, la generación de recursos y la aplicación correcta de los mismos, siempre con acciones encaminadas a fortalecer las haciendas públicas locales y municipales.

¹¹⁰ Cfr. Retchkiman, Benjamín y Gil Valdivia Gerardo. Ob cit. p. 23

En un sistema federal, los gobiernos locales deben estar en condiciones de establecer contribuciones que les permitan sortear sus necesidades de gasto, sin embargo, en el caso de nuestro país, la posibilidad para establecer contribuciones por parte de las Entidades Federativas, enfrenta diversas restricciones que limitan su capacidad para generar los ingresos que necesitan. Esto se explica en un primer término porque la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acota la potestad tributaria estatal, al señalar las áreas de tributación exclusivas del gobierno federal y prohibiciones absolutas y relativas a la tributación de los Estados y el Distrito Federal; sin embargo con la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Federal puede gravar todo lo que sea necesario para cubrir el gasto público.

Podemos suponer que lo anterior es así, debido a que nuestro sistema fiscal adoptó un esquema excesivamente centralizado respecto de las principales fuentes de recursos y las decisiones de financiamiento en los tres niveles de gobierno, lo que ha traído como consecuencia, una creciente dependencia financiera de Estados y Municipios respecto de los recursos federales y una mayor complejidad para fomentar la corresponsabilidad que requiere el buen funcionamiento de un gobierno federal.

Así tenemos que dicha problemática se ha tratado de revertir en la última década dotando de mayores potestades tributarias a las Entidades Federativas con el impuesto sobre hospedaje, la administración y rendimiento pleno de los impuestos vehiculares o las más recientes posibilidades para que las Entidades colaboren en la administración federal de los impuestos al ingreso de personas físicas con actividades empresariales, pequeños y medianos contribuyentes, así como la enajenación de bienes inmuebles afectos al pago del impuesto sobre la renta, siendo este último caso el que engloba el artículo 154 bis, motivo de nuestra investigación.

Sin embargo, podemos afirmar que los resultados de la implementación de este artículo a la LISR han sido nulos puesto que no se puede llevar a cabo la aplicación de dicho precepto en tanto no se cuente con la infraestructura y satisfactores sociales que requieren los Estados y los Municipios con los cuales se puedan sufragar los costos de su implementación, por tanto la disposición en comento no se constituye como un instrumento para mejorar la recaudación de ingresos públicos para los Estados y por ende no fortalece el federalismo fiscal en nuestro país, ya que da la facultad de recaudar sobre costos sumamente altos para la Entidad Federativa.

Por lo que proponemos que tal precepto sea modificado en virtud de:

1.- Establecer lineamientos que hagan eficaz la recaudación del impuesto, como señalar claramente el término en que podrá ser declarado el impuesto a partir de realizada la enajenación del terreno o construcción, asimismo indicar bajo qué formato se debe enterar el impuesto correspondiente.

2.- Aumentar la tasa del 5% al 10% como un mínimo pudiendo llegar al tope de 32%, dependiendo de los ingresos por cada operación de enajenación que se realice, lo que aumenta los ingresos que puede llegar a obtener la Entidad Federativa al recaudar el impuesto correspondiente.

3.- Derogar el último párrafo del precepto, el cual establece que el pago de dicho impuesto puede ser acreditable contra el impuesto del ejercicio, a efecto de que dicha acreditación no se realice, ya que siendo acreditable disminuye aún más los ingresos que pueda percibir la Entidad Federativa, por lo que se propone que sea un pago definitivo.

Con lo anteriormente establecido, proponemos modificar el artículo 154 bis, en el siguiente sentido.

Artículo 154 bis señala: " Con independencia de lo establecido en el artículo 154 de esta Ley, los contribuyentes que enajenen terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, efectuarán un pago por cada operación, aplicando la tasa del 5% sobre la ganancia obtenida en los términos de este capítulo, el cual se enterará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual se encuentre ubicado el inmueble de que se trate.

El impuesto que se pague en los términos del párrafo anterior será acreditable contra el pago provisional que se efectúe por la misma operación en los términos del artículo 154 bis de esta Ley. Cuando el pago a que se refiere este artículo exceda del pago provisional determinado conforme al citado precepto, únicamente se enterará el impuesto que resulte conforme al citado artículo 154 de esta Ley a la Entidad Federativa de que se trate.

En el caso de operaciones consignadas en escrituras públicas, los notarios, corredores, jueces y demás

*Con nuestra propuesta podría establecer lo siguiente: " Con independencia de lo establecido en el artículo 154 de esta Ley, los contribuyentes que enajenen terrenos, construcciones o bien, terrenos y construcciones, efectuarán un pago por cada operación, aplicando la tasa del 10% al 32% sobre la ganancia obtenida en los términos de este capítulo, esto en razón de los ingresos obtenidos por la enajenación, el cual se enterará en un término de 30 días después de realizada la enajenación y conforme al los formatos que para tales efectos publique el Diario Oficial de la Federación y la Gaceta Oficial de la Entidad Federativa, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la Entidad en la cual se encuentre ubicado el inmueble de que se trate. **Dicha recaudación será en su totalidad para la Entidad Federativa en donde se efectuó la operación.***

El pago del impuesto se calculará en base a la siguiente:

TARIFA

Limite inferior	Limite superior	Tasa para aplicarse sobre el excedente del limite inferior.
\$	\$	%

<p>fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el pago a que se refiere este artículo bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas a que se refiere el mismo en el mismo plazo señalado en el tercer párrafo del artículo 154 de esta Ley.</p> <p>Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el último párrafo del artículo 147 de esta Ley, aplicarán la tasa del 5% sobre la ganancia que se determine de conformidad con dicho párrafo en el ejercicio que se trate, la cual se enterará mediante declaración que presentarán ante la Entidad Federativa en las mismas fechas de pago establecidas en el artículo 175 de esta Ley.</p> <p>El pago efectuado conforme a este artículo será acreditable contra el impuesto del ejercicio.”</p>	10,000.00	50,000.00	10
	50,001.00	100,000.00	15
	100,001.00	200,000.00	20
	200,001.00	400,000.00	25
	400,001.00	En adelante	32
	<p><i>El impuesto que se pague en los términos del párrafo anterior será acreditable contra el pago provisional que se efectúe por la misma operación en los términos del artículo 154 de esta Ley. Cuando el pago a que se refiere este artículo exceda del pago provisional determinado conforme al citado precepto, únicamente se enterará el impuesto que resulte conforme al citado artículo 154 de esta Ley a la Entidad Federativa de que se trate.</i></p> <p><i>En el caso de operaciones consignadas en escrituras públicas, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el pago a que se refiere este artículo bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas a que se refiere el mismo en el mismo plazo señalado en el tercer párrafo del artículo 154 de esta Ley.</i></p> <p><i>Los contribuyentes que ejerzan la</i></p>		

	<p><i>opción a que se refiere el último párrafo del artículo 147 de esta Ley, aplicarán la tasa del 10% al 32% sobre la ganancia, dependiendo e los ingresos obtenidos por la enajenación, que se determine de conformidad con dicho párrafo en el ejercicio que se trate, la cual se enterará mediante declaración que presentarán ante la Entidad Federativa en las mismas fechas de pago establecidas en el artículo 175 de esta Ley.”</i></p>
--	---

Finalmente concluimos que con la propuesta antes analizada, se fortalece el federalismo, ya que se dota a las Entidades Federativas de mecanismos que les permiten la aplicación del artículo en comento y por ende allegarse de recursos económicos, con los cuales podrían hacer frente a sus necesidades tanto propias como de los Municipios que las conforman, reiterando una vez más que en la medida en que se vean atendidas las necesidades de éstos, se estará atendiendo a las necesidades del país, siendo ésta la tarea fundamental en la que debemos concentrarnos para alcanzar un desarrollo integral dentro del cual todos nos veremos beneficiados.

CONCLUSIONES

1.- Respecto a la clasificación de los ingresos públicos, podemos concluir que la misma nos permite establecer la fuente de donde provienen dichos ingresos, los cuales pueden ser fiscales o no fiscales, y a su vez, clasificarlos en ingresos ordinarios y extraordinarios; ingresos tributarios y no tributarios; e ingresos federales, estatales y municipales.

2.- La clasificación que divide a los ingresos en ordinarios y extraordinarios, es una de las más importantes, ya que para efectos fiscales, proporciona una lista de los ingresos que en un año fiscal percibirán la Federación, los Estados y los Municipios.

3.- Referente a la clasificación que se hace de los ingresos públicos en federales, estatales y municipales, podemos advertir que la misma resulta fundamental para el funcionamiento del Sistema Federal Fiscal de nuestro país, ya que es en dicha clasificación en donde se establecen las bases para delimitar la competencia en la recaudación de ingresos públicos entre la Federación, Estados y Municipios.

4.- La creación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal constituye el avance más importante dentro de la historia fiscal en México, ya que surge de un largo proceso de participación responsable y libre de los tres niveles de gobierno, con el propósito de fortalecer el federalismo fiscal y alcanzar el crecimiento económico de todas y cada una de las Entidades Federativas y Municipios del país.

5.- Los Convenios de Colaboración Administrativa son indispensables para el funcionamiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y su importancia radica en que su finalidad es proporcionar un equilibrio de las facultades tributarias entre la Federación y los Estados permitiendo a estos últimos allegarse de recursos a través de la coordinación que se da respecto de determinadas contribuciones.

6.- La colaboración administrativa que llevan a cabo la Federación y los Estados en materia de Derechos permite otros ingresos y por ende eficientar las acciones de coordinación fiscal.

7.- En materia de aprovechamientos, la colaboración administrativa que se lleva a cabo entre la Federación y los Estados, ha sido poco tratada, sin embargo, la hemos tomado en cuenta por ser un medio que permite obtener recursos a las Entidades Federativas y sus Municipios.

8.- El Impuesto especial sobre producción y servicios es una de las más importantes para la recaudación de ingresos públicos, por lo que al coordinarse la Federación y las Entidades Federativas en tal administración, se ejecutan acciones que en materia hacendaria ayudan al desarrollo económico del país.

9.- Históricamente el Impuesto sobre la Renta surge en nuestro país como una necesidad de obtener más ingresos afín de que el Estado pudiera sufragar sus necesidades. Tal contribución nació a partir de las ideas socialistas de equidad en cuanto a gravar las utilidades de los particulares en proporción de sus ingresos; asimismo las leyes que regularon este impuesto desde su aparición hasta nuestros días, fueron marcando las bases sobre las cuales dicha contribución operaría, tales como: a mayor utilidad, mayor pago de impuesto y globalización de ingresos.

10.- El esquema de flujo de efectivo fue incorporado como una mecánica de causación del ISR, proporcionando seguridad jurídica a los contribuyentes en cuanto a que se pagará el impuesto sólo en relación de las contraprestaciones efectivamente pagadas, y por otro lado proporciona beneficios a los Estados al obtener ingresos en efectivo pudiendo, además, establecer un impuesto sobre los ingresos que obtengan las personas físicas en términos del Capítulo II del Título IV de la LISR.

11.- La importancia del artículo 95 de la LISR en nuestro tema radica en que dicho precepto establece una basta regulación sobre las personas morales con fines no lucrativos y en donde se señala que éstas están exentas del pago de ISR; sin embargo, a pesar de dicha condición tenemos que al percibir ingresos por concepto de enajenación de bienes como terrenos o construcciones, estarán obligadas a declarar el impuesto respectivo, aplicándoseles también lo relativo al artículo 154 bis, surtiendo sus efectos respecto de dichas personas morales y las Entidades Federativas en donde se ubiquen y que lleven a cabo la aplicación de tal precepto.

12.- Las reformas por las cuales se introduce el artículo 154 bis a la LISR, se realizaron con el fin de fortalecer las haciendas públicas estatales.

13.- El artículo 154 bis no se constituye como un instrumento en la recaudación directa de ingresos públicos por parte de los Estados.

14.- La implementación de dicho artículo a la LISR, no trae consigo repercusiones económicas para la Federación ya que el mismo aún no es aplicado por las Entidades Federativas.

15.- En el marco de la economía estatal, la aplicación del artículo 154 bis resulta poco benéfica para los Estados en cuanto a que los costos a cubrir por tal aplicación resultarían superiores a los ingresos que potencialmente recibirían, razón por la que actualmente ninguna Entidad Federativa lo cobra.

16.- La tasa del 5% que establece el artículo 154 bis se considera como una nueva contribución, es decir, los contribuyentes deben efectuar un pago mensual del 5% adicional al pago provisional que calculen, sin embargo su pago es susceptible de acreditarse en la declaración anual del ISR.

17.- No existen en el marco regulatorio del artículo 154 bis mecanismos de control y procedimientos para enterar el ISR a la Entidades Federativas, lo que origina inseguridad jurídica para los contribuyentes y las propias Entidades.

18.- El artículo 154 bis fortalece el federalismo fiscal sólo en doctrina puesto que en la práctica faltan elementos para su implementación y por ende es letra muerta en el ISR.

19.- Cabe mencionar que la adición del artículo 154 bis a la LISR, muestra una vez más el descuido que a través de los años los legisladores han reflejado en la creación de leyes enfocadas a consolidar la estructura económica nacional.

20.- Es importante mencionar que el país necesita de reformas estructurales mediante las cuales se de mayor participación a los Estados y Municipios en la recaudación, administración y aplicación de ingresos públicos.

21. – Respecto al tema de nuestra investigación cabe señalar que las reformas de 31 de diciembre de 2003, no incidieron en el artículo 154 bis de la LISR, por lo que lamentablemente se reafirma nuestra postura de que dicha disposición es y seguirá siendo letra muerta.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- ACOSTA Romero, Miguel. **Derecho administrativo**. Editorial Porrúa. México, 1991.
- 2.- BETANCOURT Partida, Carlos. **El ABC de los impuestos en México**. Ediciones contables, administrativas y fiscales S.A de C.V. México, 1996.
- 3.- BURGOA Orihuela, Ignacio. **Derecho constitucional mexicano**. Editorial Porrúa. México, 1976.
- 4.- CARDENAS Elizondo, Francisco. **Introducción al estudio del Derecho fiscal**. Editorial Porrúa. México.
- 5.- CARRASCO Iriarte, Hugo. **Derecho fiscal I**. IURE Editores. México, 2001.
- 6.- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. 18ª. Edición. Editorial Porrúa. México, 1999.
- 7.- DELGADILLO Gutiérrez, Luis H. **Principios de derecho tributario**. 5ª. Reimpresión. Editorial Limusa. México, 1995.
- 8.- DOMÍNGUEZ Martínez, Jorge Alfredo. **Derecho civil. Parte general. Personas, cosas, negocio jurídico e invalidez**. 8ª edición. Editorial Porrúa. México, 2000.
- 9.- DOMÍNGUEZ Mota, Enrique y Calvo Nicolao, Enrique. **Estudio del ISR de las empresas**. DOCAL Editores S.A. México, 1972.
- 10.- **El Municipio en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal**. INDETEC. México, 1995.

- 11.- **Finanzas públicas estatales y municipales de México 1998-2001.** INEGI. México, 2003.
- 12.- FLORES Zavala, Ernesto. **Finanzas públicas mexicanas.** 33ª edición. Editorial Porrúa. México, 2001.
- 13.- GULIANI Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero.** Vol. 1. 6ª edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1997.
- 14.- JÍMENEZ González, Antonio. **Lecciones de derecho tributario.** Editorial Thomsom. México, 2002.
- 15.- MABARAK Cerecedo, Doricela. **Derecho financiero público.** Editorial Mc Graw-Hill. México, 1995.
- 16.- MARGAÍN Manautou, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano.** Editorial Porrúa. México, 1998.
- 17.- RESENDEZ Muñoz, Eduardo. **Política e impuestos. Visión histórica.** Editorial Porrúa. México, 1989.
- 18.- RETCHKIMAN K. Benjamín y Gil Valdivia, Gerardo. **El federalismo y la coordinación fiscal.** UNAM. México, 1981.
- 19.- SÁNCHEZ Bringas, Enrique. **Derecho constitucional.** 2ª edición. Editorial Porrúa. México, 1997.
- 20.- SÁNCHEZ Gómez, Narciso. **Derecho fiscal mexicano.** 2ª edición. Editorial Porrúa. México, 1991.

21.- _____ *Impuestos y deuda pública*. Editorial Porrúa. México, 2000.

22.- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario*. 5ª. Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1993.

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS.

1.- CARRASCO Iriarte, Hugo. *Diccionarios jurídicos temáticos. Derecho fiscal*. Vol. 2. 2ª edición. Editorial Oxford. México, 2002.

2.- *Diccionario Jurídico Mexicano*. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Tomo V. Editorial Porrúa. México, 1985.

3.- *Enciclopedia Jurídica Omeba*. Tomo XV. Bibliográfica Omeba. Buenos Aires, 1996.

4.- _____. Tomo XXI. Bibliográfica Omeba. Buenos Aires, 1996.

5.- *Diccionario Enciclopédico Larousse*. Ediciones Larousse S.A de C.V. México, 1992.

6.- MUSACCHIO, Humberto. *Diccionario Enciclopédico de México*. 1ª reimpresión. Editorial Cargraphics S.A. México, 1997.

HEMEROGRAFÍA

1.- ARVIZU Quiñones, Fabiola de Guadalupe. *IVA sobre flujo de efectivo, causación, acreditamiento, retención, facturización y contabilidad*. Revista PAF. Año 14. No. 308. Agosto. México, 2002.

2.- CASTELLANOS López, Miguel. **Incremento de recursos a Estados y Municipios en donde existen puentes de peaje operados por la Federación.**

Revista INDETEC. No. 98. Enero- febrero. Jalisco, México 1996.

3.- FLORES Hernández, Francisco. **De peso el voto de Municipios en la Convención Hacendaria: Fox.** El Financiero. Año XII. No. 6384. Septiembre. México, 2003.

4.- HOYO D' Addona, Roberto. **Antecedentes inmediatos de la coordinación fiscal (1979).** Revista INDETEC. No. 100. Mayo- junio. Jalisco, México 1996.

5.- LUNA Guerra, Antonio. **Comentarios a la Ley de Ingresos de la Federación 2002.** Consultorio Fiscal. Año 15. No.289. Enero. México, 2002.

6.- MARTÍN Granados, Ma. Antonieta. **Modificaciones 2002 al IVA.** Consultorio Fiscal. Año 15. No. 299. Febrero. México, 2002.

7.- PAREDES Rangel, Beatriz Elena. **Exposición de motivos de la reforma a la LISR de 2002.** Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Diciembre. México, 2002.

8.- PÉREZ Reguera, Alfonso. **Aspectos relevantes sobre base de flujo de efectivo.** Revista Puntos Finos. Año 1. No. 3. Marzo. México, 2002.

9.- **Guía de cambios 2003. Reformas fiscales y de seguridad social.** Práctica fiscal, laboral y legal-empresarial. Año XII. No. 313. Enero. México, 2003.

10.- **Análisis crítico y constitucional de la reforma fiscal para 2003.** Práctica fiscal, laboral y legal-empresarial. Años XII. No. 317. Febrero. México, 2003.

LEGISLACIÓN

- 1.- Código Fiscal de la Federación. Vigente.
- 2.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Vigente.
- 3.- Ley de Coordinación Fiscal. Vigente.
- 4.- Ley de Ingresos de la Federación de 2001.
- 5.- Ley de Ingresos de la Federación. Vigente.
- 6.- Ley del Impuesto sobre la Renta. Vigente.
- 7.- Ley del Impuesto al Valor Agregado. Vigente.
- 8.- Reglamento Interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Vigente.

PÁGINAS ELECTRÓNICAS.

- 1.- Intranet del SAT (AGAC): Servicio interno del Sistema de Administración Tributaria.
- 2.- <http://www.congresodelaunion.gob.mx>.
- 3.- <http://www.dof.gob.mx>.
- 4.- <http://www.google.com.mx>.
- 5.- <http://www.indetec.gob.mx>.
- 6.- <http://www.shcp.gob.mx>.