



**Convenios de Coordinación Fiscal. Efectos  
para los Particulares**

**T E S I S**

Que para obtener el título de :  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
p r e s e n t a :  
**GILBERTO HUERTA HERNANDEZ**





Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

A mis padres:

SR. PALEMÓN HUERTA RIVERA

y

SRA. JOSEFINA HERNANDEZ DE HUERTA

Como ofrenda a sus anhelos.

A mis hermanos.

JOSE, CLEMENCIA, OFELIA, ALTAGRACIA

MANUEL Y FELIPE.

*A las personas*

SRA. VITA HUERTA VDA. DE MUNGUA

SR. JOSE ESQUIVEL PASOS

SR. LUCRECIO HERNANDEZ OLOARTE

*En reconocimiento a su constante estímulo*

*A todos mis maestros, compañeros  
y amigos.*



A D V E R T E N C I A

Entre las diversas materias que han sido objeto de de convenios de coordinación entre el Gobierno Federal y los distintos Estados, tendientes a que se aplique una legislación tributaria uniforme en toda la República y participen los entes políticos en su rendimiento, consideré de mayor importancia aquellos que regulan la fuente impositiva que constituye el comercio y la industria.

Por tal motivo, en la elaboración de la presente tesis profesional ha sido mi intención analizar en forma minuciosa los convenios de coordinación, limitado ello al ramo de Ingresos Mercantiles.

El aspecto constitucional en la celebración de los convenios de coordinación, las diversas interpretaciones a las cláusulas de los mismos, la delimitación de la potestad tributaria de los Estados, la eliminación en la opción de la interpretación de los recursos administrativos, son entre otros los temas que trato de desarrollar desde un punto de vista imparcial, guiado por una sana crítica constructiva.

## CAPITULO PRIMERO

### ASPECTO CONSTITUCIONAL EN LA CELEBRACION DE LOS CONVENIOS DE COORDINACION.

#### I. CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

1. ARTICULO 73 FRACCION XXIX
2. ARTICULO 73 FRACCION VII

#### II. CONSTITUCIONES POLITICAS DE LOS ESTADOS.

# 1. CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

## 1. ARTICULO 73 FRACCION XXIX.

Sin temor a equivocarnos podemos afirmar que no estuvo presente en el espíritu de los Constituyentes de 1917, el problema de la federalización de la fuente impositiva del comercio y la industria y participar de su rendimiento a las entidades federativas.

Basta la simple lectura del precepto constitucional que fué publicado en 1917 para llegar a la conclusión anterior.

"Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

Fracción X. Para legislar en toda la República sobre minería, comercio, instituciones de crédito y para establecer el Banco de Emisión Único en los términos del artículo 28 de esta Constitución."

No es sino hasta el 18 de enero de 1934 cuando al reformarse la fracción X del artículo 73 se introduce en la Constitución el sistema de participación a las entidades federativas en el rendimiento de impuestos federales, limitado ello al ramo de energía eléctrica.

"Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

Fracción X. Para legislar en toda la República sobre minería, comercio, instituciones de crédito y energía eléctrica; para establecer el Banco de Emisión Único en los términos del artículo 28 de esta Constitución y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123 de la propia Constitución. La aplicación de las leyes del trabajo corresponde a las autoridades de los Estados, en sus respectivas jurisdicciones, excepto cuando se trate de asuntos relativos a la industria textil, ferrocarriles y demás empresas de transporte amparados por concesión federal, minería e hidrocarburos, los trabajos ejecutados en el mar y en las zonas marítimas, y, por último, las obligaciones que en materia educativa corresponden a los patrones, en la forma y términos que fijen las disposiciones reglamentarias. En el rendimiento de los impuestos que el Congreso Federal establezca sobre energía eléctrica en uso de las facultades que en materia de legislación le concede esta fracción, participarán los Estados y los Municipios en la proporción que las autoridades federales y locales respectivas acuerden."

Posteriormente el 24 de octubre de 1942 se reformó la fracción X del artículo 73 y se le adicionó la fracción XXIX de suma importancia para nuestro estudio y que desde su elevación a norma constitucional no ha sido objeto mas que de una adición en el ramo de producción y consumo de cerveza, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 10 de febrero de 1949.

"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

Fracción X.- Para legislar en toda la República sobre minería, industria cinematográfica, comercio, instituciones de crédito y energía eléctrica; para establecer el Banco de Emisión Unico en los términos del artículo 28 de esta constitución, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123 de la propia Constitución. La aplicación de las leyes del trabajo corresponden a las autoridades de los Estados, en sus respectivas jurisdicciones, excepto cuando se trate de asuntos relativos a la industria textil, eléctrica, ferrocarriles y demás empresas de transporte amparadas por concesión federal, minería e hidrocarburos, los trabajos ejecutados en el mar y en las zonas marítimas, y, por último, las obligaciones que en materia educativa corresponden a los patrones, en la forma y términos que fijen las disposiciones reglamentarias.

Fracción XXIX.- Para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior.
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27.
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y
5. Especiales sobre:
  - a) Energía eléctrica.
  - b) Producción y consumo de tabacos labrados.
  - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
  - d) Cerillos y fósforos.

- e) Aguamiel y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal y,
- g) Producción y consumo de cerveza. \*

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la Ley Secundaria Federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto de impuesto sobre energía eléctrica, y

Fracción XXIX B .....

A partir de 1942 la fracción X del artículo 73 constitucional ha sido objeto de múltiples reformas que no interesan al presente estudio, por lo que habremos de centrar nuestra atención en la reforma de esa fecha y ver como nació el precepto constitucional que regula el sistema de participación en el rendimiento de impuestos federales.

En el período extraordinario de sesiones de la XXXVII Legislatura, el Ejecutivo Federal envió el proyecto de reformas a la fracción X del artículo 73 constitucional, mediante el cual se pretendía facultar al Congreso de la Unión, para lo siguiente:

- a) Para legislar en toda la República sobre la industria de tabacos en rama y elaborados.
- b) Para decretar impuestos sobre producción y venta de tabacos labrados.
- c) Para fijar el porcentaje que en el rendimiento de dichos impuestos correspondiera a los Estados.
- d) Para determinar la cuota de los impuestos locales sobre producción, acopio o venta de tabaco en rama.

\* Adicionado el inciso g) mediante reforma publicada el día 10 de febrero de 1949 en el Diario Oficial de la Federación.

Como argumentos en favor del proyecto de reforma constitucional que proponía el Ejecutivo, citó los siguientes:

- La Ley del impuesto sobre tabacos labrados promulgada el 3 de junio de 1938, vigente a partir del 13 del mismo mes y año, ha permitido comprobar el benéfico resultado que implica para la economía nacional someter un gran sector de la industria como lo es el de los tabacos en rama y elaborados a un regimen tributario uniforme.

De lo anterior se deduce que la reforma constitucional propuesta por el Ejecutivo Federal, era sólo para cubrir la formalidad de que el impuesto ya federalizado por la Ley secundaria, encontrara un apoyo constitucional.

- La Ley contiene el principio de que la transformación industrial del tabaco en rama no se afecte por impuesto alguno de carácter local o municipal sino exclusivamente con el gravamen que la propia ley establece para la Federación y que los Estados miembros de la Unión solo pueden gravar para sí, o para sus Municipios, la producción, acopio o venta de tabaco en rama con tributos que en conjunto no exceda de un centavo por kilo, pudiendo someter las ventas al menudeo de los productos elaborados al pago del impuesto general sobre el comercio y la industria.
- Veintiseis entidades federativas de las treinta y dos que integran el país se han incorporado al referido sistema, lo que en sí ya es elocuente acerca de lo benéfico que éste resulte para los intereses de los Erarios Locales.
- A semejanza de lo que en otros ramos se ha hecho -industria petrolera, minera y de energía eléctrica- cuyo desarrollo se extiende y afecta a diversas entidades federativas, requiriendo por su significación, verse regido por preceptos legislativos homogéneos, que solo puede expedir con efectos saludables el Congreso de la Unión,

piensa el Ejecutivo a mi cargo que tratándose de la industria tabaquera, en la que, como se ha visto, concurren circunstancias análogas a las que dichos ramos, debe observarse idéntico criterio, estableciendo como facultad privativa de la Federación legislar en la materia.

La reforma propuesta por el Ejecutivo Federal, según expresó: habrá de constituir un paso más en la resolución del problema que tiende a delimitar los campos impositivo federal y de los estados, asegurando a éstos un adecuado ingreso, por lo que no resultará afectada en lo que para ellos tiene interés real su propia soberanía en materia tributaria, y a la vez dará mayor solidez al desarrollo de una importante industria nacional, evitando que se obstaculice su desenvolvimiento con gravámenes locales y federales que contemporáneamente recaigan sobre ella.

Además, como tampoco se pretende que las entidades que integran la Unión queden expuestas a verse privadas en un momento dado de los ingresos que actualmente obtienen de la industria tabaquera, en la referida iniciativa también se incluye la norma de que en los impuestos que ese H. Congreso establezca participarán dichas entidades en la proporción que el propio Congreso determine, debiendo sujetarse los gravámenes locales sobre producción, acopio o venta de tabaco en rama a la cuota que la Ley secundaria federal autorice.

El proyecto de reforma constitucional pasó a la Comisión de Puntos Constitucionales en turno, en la que sus integrantes presentaron en la sesión del 9 de agosto de 1940 un dictamen de suma trascendencia, cuya transcripción a continuación se realiza:

" La Comisión dictaminadora encontró valederas todas y cada una de las razones que invoca el Ejecutivo, para fundar la procedencia de someter la industria tabaquera a un régimen tributario uniforme.

En efecto, la iniciativa de la ley que se comenta, mas que propender a crear un nuevo orden de cosas -- como ocurre con la generalidad de nuestras normas legislativas --- se encamina a consagrar una situación pre existente. De ahí que pueda anticiparse que, si esta H. Asamblea y el Senado de la República aprueban la ley que se propone, las veintidós legislaturas de los Estados sometidos al sistema tributario federal, prestarán seguramente su aquiescencia para que la reforma constitucional se consume. Y muy posiblemente, inclusive las seis legislaturas de los Estados cuyo régimen fiscal es diverso al de la Federación, darán también su consentimiento, movidas por el aliciente de que el Gobierno Federal elevará la participación que en el rendimiento del impuesto sobre tabacos corresponde a las Entidades de la Unión.

Sin embargo, con ser tan atendibles las consideraciones precedentes, la Comisión dictaminadora que suscribe no propondría la aprobación de la Ley que se proyecta, si no creyera que la misma representa un saludable punto de partida para delimitar, en un futuro más o menos lejano los campos de tributación del Gobierno Federal y de los Estados.

Uno de los problemas de naturaleza constitucional que está reclamando mas imperiosamente una pronta, acertada e integral solución, consiste, efectivamente, en determinar, de una vez por todas cuáles son los impuestos que tiene derecho a decretar exclusivamente la Federación y cuáles tributos deben conceptuarse reservados únicamente a las entidades federativas.

Un somero estudio de los preceptos constitucionales relativos a nuestro sistema de tributación, pondrá de relieve la ausencia de reglas precisas sobre el particular:

El artículo 31 fracción IV, enumera entre las obligaciones de los mexicanos --- sin referirse por cierto, a las de los extranjeros ---, la de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La fracción VII del artículo 73, otorga facultades al Congreso de la Unión "para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".



La fracción IX del propio artículo 73, autoriza al Congreso Federal "para expedir aranceles sobre el comercio extranjero".

La fracción X del mismo artículo 73, faculta al Poder Legislativo Federal para dictar normas de obligatoria observancia en toda la República, sobre energía eléctrica y agrega: "en el rendimiento de los impuestos que el Congreso Federal establezca sobre energía eléctrica, en uso de las facultades que en materia de legislación le concede esta fracción, participarán los Estados y Municipios en la proporción que las autoridades federales y locales respectivas acuerden."

El artículo 117 veda a los Estados: "....IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su Territorio; V. Prohibir, ni gravar directa ni indirectamente, la entrada a su Territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera; VI. gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción 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 o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia...."

El artículo 118 estatuye que tampoco pueden los Estados, sin consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

El artículo 131 preceptúa que "es facultad privativa de la Federación, gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar, en el Distrito y Territorios Federales, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117."

Por último, el artículo 115, fracción II, dispone que los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará con las contribuciones que señalen las legisla

turas de los Estados y que, en todo caso, serán las suficientes para atender a las necesidades municipales.

La transcripción de los anteriores preceptos--- únicos --- que la Comisión encontró sobre materia tributaria--- revela --- que la Constitución:

- a) Impone a todo mexicano la obligación de contribuir para los gastos públicos "así de la Federación como del Estado y Municipio en que residen".
- b) Reserva los impuestos arancelarios para el fisco federal, con exclusión de los Estados.
- c) Autoriza a la Federación para establecer impuestos sobre energía eléctrica, sobre la base de que deberá participar su rendimiento con los Estados y Municipios "en la proporción que las autoridades federales y locales respectivas acuerden".
- d) Prohíbe a los Estados establecer impuestos arancelarios, vedándoles, asimismo, que en el comercio de una a otra entidad se fijen restricciones.

En tales condiciones, es lógicamente explicable que la situación tributaria del país sea caótica y confusa, y constituya uno de los más serios obstáculos para el desarrollo adecuado del comercio y de la industria. Contrariando los más elementales principios de la ciencia, de las finanzas, es moneda corriente en nuestra patria la existencia de dos o más impuestos que graven una misma fuente de riqueza, una sola actividad o un mismo acto o contrato. El texto del artículo 124 Constitucional, al estatuir que las facultades que no estén expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados, sirve de apoyo a éstos para decretar contribuciones concurrentemente con el Gobierno Federal, sobre las mismas industrias, comercios, actos o contratos. Y si a ello se añade que las tasas de los impuestos son distintas de Estado a Estado, y que sin contar al Distrito y Territorios Federales, existen veintiocho entidades soberanas, tendrá que concluirse cuán difícil resulta que dentro de los actuales marcos de la Constitución, puedan desenvolverse y prosperar las industrias nacionales.

Frente a ese problema trascendental, la Comisión dictaminadora juzga que la solución que el Ejecutivo propone para organizar un régimen tributario, uniforme en la industria tabaquera acertada

en sí, no representa sino una parcial aplicación del principio, de que los impuestos a la industria y al comercio deben estar reservados exclusivamente a la Federación. Solo en esa forma podrá lograrse que las industrias nacionales --- y no ya únicamente la de tabacos --- puedan desarrollarse sobre bases firmes.

Dos consideraciones complementarias de orden teórico, reafirmaron el criterio de la Comisión dictaminadora.

Es la primera, la de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha resuelto, en Jurisprudencia firme, que los impuestos a las industrias minera y petrolera, son exclusivamente federales, por mas que no exista precepto constitucional expreso que les atribuya ese carácter, como no sean las normas consignadas en los artículos 27 y 73 de nuestra Carta Fundamental, que facultan al Congreso de la Unión, genéricamente, para legislar sobre minas y petróleo.

En segundo término, la circunstancia de que el artículo 73 constitucional autorice al Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio.

Si la Justicia Federal ha decidido, pues, que la facultad explícita que la Federación tiene para legislar sobre determinada materia, lleva acompañada, implícitamente, la potestad de decretar, con exclusión de las legislaturas locales, impuestos sobre dicha rama; y si la industria es parte del comercio, el régimen de tributación de ambos debe ser determinado únicamente por el Congreso de la Unión.

Más, por encima de los anteriores razonamientos de orden constitucional y mas allá de toda consideración de conveniencia de uniformar el régimen tributario nacional, está la necesidad de preservar a la hacienda pública de los Estados de los trastornos que presupondría una implantación precipitada del sistema que preconizamos. El principio de que los impuestos al comercio y a la industria deben ser decretados exclusivamente por la Federación, con exclusión de los Estados es, por tanto, un desideratum por cuya realización tendrán que pugnar necesariamente las administraciones que sucedan al actual gobierno; acompañándolo del otorgamiento de una participación en dichos impuestos a las entidades de la Unión. Pero, en las actuales circunstancias, la Comisión dictaminadora, juzga que la reforma a nuestros textos constitucionales deberá estar inspirada en propósitos mas modestos, aunque de un alcance superior al de la iniciativa que se comenta.

La rigidez de nuestros textos constitucionales impone la obligación, al planear una reforma, de revestirla de los términos mas genéricos y elásticos que sea posible, a fin de evitar las frecuentes modificaciones que la experiencia aconseje. En la imposibilidad de elevar a la categoría de norma constitucional expresa, el principio de que todos los impuestos al comercio y a la industria son federales, y en vista de las ventajas que reportará renatar la perseverante labor que han venido llevando a cabo las autoridades fiscales de la Federación para uniformar nuestro régimen tributario, creemos conveniente que la modificación que el ejecutivo de la Unión propone para la industria tabaquera, se haga extensiva, igualmente, a los impuestos sobre gasolina, explotación forestal, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación.

En tratándose de estos últimos impuestos, existen análogas condiciones a las que sirven de apoyo a la iniciativa que se comenta: convenios entre la Federación y los Estados, a virtud de los cuales han renunciado estos últimos a decretar impuestos locales sobre los productos que antes se enumeran, a cambio de la participación que el Gobierno del Centro les otorga en sus impuestos. Independientemente de ello, hay la circunstancia adicional de que el impuesto sobre explotaciones forestales podría ser utilizado por la Federación, no ya solo para fines puramente fiscales, sino como medio de evitar la deforestación.

Al propio tiempo, estima la Comisión que sin alterar el presente orden de cosas ni hacer sufrir quebranto alguno en las finanzas de los Estados, resulta conveniente adicionar la Constitución en obsequio a la claridad de sus mandamientos, con un precepto en el que se establezcan cuáles son los impuestos que unicamente la Federación puede decretar.

No se nos escapan las naturales imperfecciones de nuestra proposición, y si nos hemos decidido a someterla a la consideración de esta H. Asamblea, ello ha obedecido a la creencia de que, de llevarse adelante la modificación constitucional que sugerimos, quedará abierto el camino que, a nuestro juicio, necesariamente tendrá que seguirse en fecha mas o menos próxima, para delimitar hasta en sus últimos detalles, las órbitas de competencia tributaria de la Federación y de los Estados. Por ahora, nos concretamos a proponer que se incorporen a la Constitución aquellas normas cuya vigencia ha sido autorizada ya por la práctica cotidiana.

La Comisión dictaminadora considera que no es la fracción X del artículo 73 Constitucional la que precisa modificar y adicionar, pues ella se refiere a diversas materias y solo ocasionalmente alude

a la distribución del impuesto sobre energía eléctrica. En tal virtud, propone se adicione una nueva fracción al artículo 73, en la que se agrupen todas las disposiciones sobre impuestos federales, y se corra la numeración de la fracción vigésima novena del propio precepto, por consignar la más genérica de las facultades del Congreso de la Unión, a saber: expedir todas las leyes que sean necesarias a objeto de hacer efectivas las facultades precedentes. Sugerimos, pues, que la potestad que la fracción IX del artículo 73 concerniente de la expedición de aranceles sobre el comercio extranjero, debe ser desplazada a la nueva fracción que se proyecta. Aconsejamos, asimismo, que se suprima la parte final de la fracción X y se refunda su contenido en el nuevo mandamiento. Y proponemos, por último, que se adicione el artículo 117 constitucional con una prevención complementaria de las precedentes, respecto a la industria tabaquera.

Por lo expuesto la Primera Comisión de Puntos Constitucionales se permite someter a la consideración, y aprobación en su caso de vuestra soberanía, el siguiente proyecto de decreto:

Artículo Único.- Se modifica la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los siguientes términos:

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

IX. Para impedir que en el Comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones.

X. Para legislar en toda la República sobre minería, industria cinematográfica, comercio, instituciones de crédito y energía eléctrica, para establecer el Banco de Emisión Único, en los términos del artículo 28 de esta Constitución, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123 de la propia Constitución. La aplicación de las leyes del trabajo corresponde a las autoridades de los Estados, en sus respectivas jurisdicciones, excepto cuando se trate de asuntos relativos a la industria textil, ferrocarriles y demás empresas de transporte amparadas por concesión federal, minería e hidrocarburos, los trabajos ejecutados en el mar y en las zonas marítimas, y, por último, las obligaciones que en materia educativa corresponden a los patrones, en la forma y términos que fijen las disposiciones reglamentarias.

XIX. Para establecer contribuciones:

- 1o. Sobre comercio exterior.
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27.
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.
- 5o. Especiales sobre:
  - a) Energía eléctrica
  - b) Producción y consumo de tabacos labrados
  - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo
  - d) Cerillos y fósforos.
  - e) Aguamiel y productos de su fermentación.
  - f) Explotación forestal.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la Ley Secundaria Federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del Impuesto sobre Energía Eléctrica.

XX X. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.

Artículo 117. Los Estados no pueden en ningún caso:

.....

VIII. Emitir títulos de Deuda Pública, pagaderos en moneda extranjera

o fuera del Territorio Nacional; contratar directa o indirectamente préstamos con Gobiernos de otras naciones, o contraer obligaciones en favor de sociedades o particulares extranjeros, cuando haya de expedirse títulos o bonos al portador o transmisibles por endoso.

IX. Gravar en ningún caso la producción, el acopio o la venta de tabaco en rama, en forma o cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

El Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados dictarán, desde luego, leyes encaminadas a combatir el alcoholismo.

Transitorio:

Único. La presente reforma entrará en vigor al tercer día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación." \*

Por tratarse de una reforma trascendental se solicitó a la Comisión de Puntos Constitucionales fundara el dictamen emitido, lo que realizó el 28 de agosto de 1940, en los siguientes términos:

"A través de una iniciativa en apariencia intrascendente, el Ejecutivo Federal plantea una cuestión de incalculable importancia para la vida económica nacional, que está íntimamente ligada con nuestro sistema político constitucional.

Las finalidades que persigue el proyecto de ley formulado por el Ejecutivo, concretamente, son cuatro: se pretende, primero, la federalización de la industria de tabacos; en segundo lugar, se trata de dotar al Congreso de la Unión de facultades para decretar impuestos sobre producción y venta de tabacos la brados se desea capacitar al propio Congreso de la Unión, en tercer término, para otorgar participaciones a los Estados en el producto de dichos impuestos; y, por último, se propone que los Estados deberán gravar la producción, venta y acopio de tabaco en rama, en la forma y con las cuotas que el Congreso de la Unión determine.

De ahí hace un instante que esa iniciativa es en apariencia intrascendente, y paso a fundar mi aseveración. El proyecto de ley a debate no hace otra cosa, en efecto, que consagrar el statu quo. A la fecha, veintiséis, de las treinta y dos entidades de la Unión, están viviendo bajo un sistema idéntico al que

\* Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. XXXVII Legislatura. Año III. Período Extraordinario.

se planea en la iniciativa de reforma constitucional, y que ha sido adoptado ya por una ley secundaria: la Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados, del mes de junio de mil novecientos treinta y ocho. En dicha ley se establece que los Estados que renuncien a su facultad tributaria en la industria de tabacos labrados, tendrán derecho a percibir una participación en los impuestos federales sobre la producción y consumo de aquéllos, siempre y cuando renuncien también a sus atribuciones de imponer gravámenes a los tabacos en rama, o impongan únicamente las cuotas que la Federación autorice. Si, pues, el Distrito Federal, los tres Territorios Federales y veintidos Estados de la Unión, han renunciado a su facultad impositiva en la industria de tabacos, y aceptado, en cambio, la participación que el Gobierno Federal les otorga, resulta fácilmente perceptible que el proyecto de reforma constitucional formulado por el Ejecutivo, no pretende crear un nuevo estado de cosas, sino que aspira simplemente a elevar a la categoría de norma de obligatoria observancia para todos los Estados de la Unión--- y no solo para las veintiseis entidades que ya han manifestado su aquiescencia con el sistema vigente-- el régimen de federalización de los impuestos sobre tabacos labrados.

Sin embargo, la fundamentación de la iniciativa del Ejecutivo se conecta con un problema general de largo alcance, en el que la industria tabaquera representa sólo uno, y tal vez no el más importante de sus aspectos: la necesidad de crear un régimen tributario uniforme en toda la República para el comercio y la industria.

Los inconvenientes del sistema vigente saltan a la vista: duplicidad de impuestos, contrariando las recomendaciones unánimes de los peritos en materia fiscal; multiplicidad de las oficinas recaudadoras; diversidad de los procedimientos de exacción; variedad en las cuotas de uno a otro Estado. En tales circunstancias, ninguna industria, ningún comercio, ninguna fuente de riqueza pueden desenvolverse o prosperar.

Precisa imperiosamente poner término a esa situación caótica y confusa, y establecer un régimen tributario uniforme en toda la República. Mas, para hacerlo, es menester atacar un delicado problema de orden constitucional.

La Constitución de 1917 contiene unos cuantos preceptos en materia tributaria, a los que me voy a permitir, rápidamente,



hacer mención. En primer término, capacita al Congreso de la Unión para decretar las contribuciones indispensables a cubrir el Presupuesto. En la práctica, la ambigüedad del precepto ha permitido a la Federación decretar impuestos de toda índole, y gravar al comercio y a la industria. Pero la potestad que el Congreso de la Unión tiene para imponer contribuciones al comercio y a la industria, no ha sido considerada como exclusiva de ella, sino como concurrente con las de los Estados. De ahí que éstos hayan podido gravar, con impuestos locales, la misma fuente de riqueza, el mismo acto, el mismo contrato, por los que el causante paga contribuciones a la Federación, y que, a consecuencia de ese estado de cosas, la industria y el comercio experimenten una sensación de asfixia que les impide desenvolverse. En efecto, excepción hecha de los impuestos aduanales y del impuesto sobre energía eléctrica--reservados expresamente a la Federación-- nuestra Carta Fundamental no delimita las órbitas de competencias de la Federación y de los Estados en materia tributaria, como lo hacen algunas otras constituciones extranjeras.

El sistema vigente es defectuoso, en consecuencia, por cuanto la Constitución--- Ley de leyes--- no determina cuáles son los impuestos que puede decretar exclusivamente la Federación, cuáles los reservados a las entidades que la integran y cuáles son los arbitrrios destinados a cubrir los gastos municipales. Ahora bien, mientras esa delimitación de competencias tributarias no se opere; mientras los Estados no adopten un régimen impositivo uniforme en lo que mira a sus fuentes de ingresos, el Territorio Nacional estará dividido por tantas fronteras cuantas entidades federativas existen, cuando la tendencia debe ser, erigir al país en una sola entidad fiscal, pues solo así será posible convertirlo en una sola unidad aduanera, en una sola unidad comercial, en una sola unidad económica.

Las convenciones fiscales reunidas durante los años de 1925 y 1933, se ocuparon de acometer ese problema en sus aspectos múltiples, y llegaron a conclusiones fecundas que cristalizaron en sendos proyectos de reformas a la Constitución. Pero, el sentir de la Comisión dictaminadora, en el actual estado de cosas, no puede atacarse una reforma de fondo a nuestro sistema tributario, a trueque de ocasionar serios desequilibrios a los fiscos locales, al privarlos de los ingresos indispensables para cubrir los servicios públicos a su cargo, sin estudiar antes el monto de las participaciones que deban concedérseles en los impuestos federales.

Ante la iniciativa de reforma constitucional formulada por el Ejecutivo, se presentaron a la Comisión tres caminos: aceptarla, repudiarla o ampliarla. Aceptarla, en atención a que la misma

consagra el *statu quo*, haciéndolo extensivo a los seis Estados de la Unión que no han aceptado aún el sistema de la ley de Impuestos sobre Tabacos Labrados. Repudiarla, por parecer innecesario elevar a la categoría de norma constitucional, una práctica que ya está en uso. El tercer camino consistía en ampliar la iniciativa del Ejecutivo y acometer una reforma de fondo en materia tributaria.

Y a decía, anteriormente, cuáles son los inconvenientes que encontró la Comisión para hacer una reforma de fondo, con la amplitud que deseara. No obstante, halló posible sortear los obstáculos que ofrece el tercer camino, dando un más largo alcance al proyecto del Ejecutivo.

Existe todo un grupo de impuestos --- que la segunda Convención Fiscal denominó "contribuciones especiales", y que no son otra cosa que impuestos al comercio y a la industria--- que se encuentran en análogas condiciones al Impuesto sobre Tabacos Labrados. Esos impuestos gravan la gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y otros productos de su fermentación, explotación forestal. Ahora bien, entrándose de todos esos impuestos, la Federación ha estado otorgando participaciones a los Estados, a cambio de la renuncia de estos a su facultad impositiva. Hay, pues, un régimen tributario uniforme sobre gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y otros productos de su fermentación, explotación forestal, a semejanza del de la industria de tabacos, al que se circunscribe la iniciativa del Ejecutivo. Sin quebranto para los fiscos locales, la reforma constitucional a debate, puede ampliarse, por tanto, a esos impuestos especiales.

La Comisión estima saludable elevar la práctica corriente a la categoría de norma constitucional, para apartar la posibilidad de que los Estados, a virtud de un acto de soberanía, retiren, en lo futuro, su asentimiento al régimen de tributación uniforme que sobre dichos artículos ha logrado organizar el Gobierno Federal. Se considera recomendable, en una palabra, consolidar la obra realizada, y proscribir el peligro de todo retroceso.

Por ello, en el dictamen de la Comisión se propone que se adicione el artículo 73 Constitucional, no ya únicamente en el sentido en que lo sugiere el Ejecutivo, sino de declararse que las contribuciones especiales a que antes me contraje, puedan ser decretadas por el Congreso de la Unión, con exclusión de las legislaturas locales, bien que a base de participaciones a las entidades que integran la Federación.

Sin embargo, no es esta la única modificación que proponemos. Hemos pensado que, de limitarse la adición a las "contribuciones especiales" sobre tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiércoles y otros productos de su fermentación, explotación forestal, podría crearse un delicado problema en orden a la interpretación de nuestros textos constitucionales.

Ocurre que la Constitución --- como manifestaba a ustedes hace un instante ---, tan solo se ocupa expresamente de reservar a la Federación los impuestos arancelarios y el de energía eléctrica. No obstante, algunas leyes secundarias, como la del petróleo, la de minas, la de vías generales de comunicación, la de instituciones de crédito, la de sociedades de seguros, preceptúan que los impuestos sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, sobre instituciones de crédito, sociedades de seguros y servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, están reservados exclusivamente a ésta, y sustraen las anteriores materias al régimen tributario de las entidades locales. Ello ha originado que algunos Estados aleguen, apoyándose en el artículo 124 de la Carta Fundamental, que esas disposiciones son inconstitucionales, pues las facultades que no están expresamente concedidas a la Federación, se entienden reservadas a la entidad de la Unión, y la Constitución solo se refiere de modo categórico a los impuestos aduanales y al de energía eléctrica.

La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha orientado, ciertamente, en el sentido de declarar que son exclusivamente federales los impuestos sobre petróleo, minas, sal gema, aguas, instituciones de crédito, sociedades de seguros y servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación. Pero, la Comisión dictaminadora alentó el temor de que, circunscribiendo la adición constitucional a las "contribuciones especiales" sobre tabacos labrados, gasolina, cerillos y fósforos, aguamiércoles y productos de explotación forestal, se eche por tierra el argumento invocado por nuestro más alto tribunal para fundar su jurisprudencia. Ese argumento no ha sido otro que el de que estando facultado el Congreso de la Unión para legislar sobre minas, petróleo, aguas, vías generales de comunicación o instituciones de crédito, implícitamente tiene potestad tributaria sobre esas materias, con exclusión de los Estados. Ahora bien, como las "contribuciones especiales" a que vengo haciendo mérito, son verdaderos impuestos al comercio y a la industria, y el artículo 73 C onstitucional capacita al Congreso Federal para legislar en la rama mercantil, hemos creído que, de limitar la adición a esas contribuciones especiales, colocáramos al interprete de la carta fundamental en la siguiente disyuntiva: O declarar que la modificación que proponemos fue innecesaria, en rigor, porque la facultad para legislar en ma-

teria mercantil lleva acompañada la potestad exclusiva de regular su régimen tributario; o modificar su jurisprudencia en el sentido de decidir que solo son federales los impuestos mencionados expresamente por la Constitución, o sean: los aduanales, el de energía eléctrica, y las contribuciones especiales sobre tabacos labrados, gasolina, cerillos y fósforos, aguamiel y explotación forestal. Es más, dentro del primer extremo del dilema, todavía será posible que la Corte declarara federales los impuestos sobre el comercio y la industria que graven otros productos distintos de los citados.

La Comisión dictaminadora consideró conveniente, en consecuencia, proponer que la adición al artículo 73 Constitucional se amplíe en orden a declarar expresamente federales los impuestos sobre los recursos naturales mencionados por los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Constitución, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros y sobre los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación. Adoptando ese camino, la Comisión creyó eludir las desventajas antes apuntadas, e instaurar un sistema, hoy por hoy modesto, pero congruente y susceptible de desenvolverse en el futuro: el de mención expresa, en los textos constitucionales, de los impuestos reservados a la Federación. De aprobarse la reforma Constitucional en los términos que sugerimos, nos aventuramos a predecir que no encontrará resistencia alguna en las legislaturas locales, como que al establecerse la federalidad de determinados impuestos, lo único que se hace es consagrar el statu quo existente.

La Comisión considera saludable recomendar en el dictamen, como lo hace ahora, por mi conducto, que se apruebe la iniciativa del ejecutivo --- adicionada por la propia Comisión, en los términos que ustedes acaban de escuchar --- como un primer paso encaminado a conseguir una reforma de fondo a nuestro sistema tributario. La modificación que proponemos, a pesar de tener mayor amplitud que la que sugiere el Ejecutivo, tiene, ciertamente un corto alcance: Pero, así y todo, creemos que permitirá enmarcar en la Constitución en un futuro más o menos próximo, las bases indispensables para resolver todos los problemas conexos a la necesidad de establecer un régimen tributario uniforme en la República. La reforma de fondo a nuestro sistema fiscal, tendrá que hacerse, delimitando las competencias tributarias de los Estados y la Federación determinando la participación de los Estados en los Impuestos Federales, así como los arbitrios con que hayan de contar los municipios; reduciendo el número de oficinas exactoras; simplificando, en una palabra, los complejos y viciosos procedimientos en vigor. Estamos

seguros de que algún día tendrá que hacerse una reforma de esa naturaleza. Hoy, por hoy, no estamos en aptitud de acometerla, ni recomendarla. De ahí nuestra abstención. De ahí que circunscribamos nuestro dictamen a una adición al artículo 73 Constitucional de una fracción, en la que se mencionen como expresamente reservados a la Federación, los siguientes impuestos:

Primero.- Los arancelarios.- Esta norma la contiene ya la Constitución en su artículo 73, fracción IX. Lo único que proponemos, es agruparla con otras reglas sobre materia tributaria, de que se ocupará la fracción XXIX del propio artículo 73.

Segundo.- Sugerimos, después, que solo el Congreso de la Unión quede facultado para establecer impuestos sobre los recursos naturales que especifican los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 Constitucional, y que son del dominio de la Nación: aguas de jurisdicción federal, minerales, petróleo, sal gema, etc.

Tercero.- Proponemos en seguida que las actividades de las instituciones bancarias y de las empresas de seguros, queden sometidas exclusivamente al régimen tributario de la Federación. Esta regla no es nueva: se contiene ya en la legislación secundaria. Es más, conviene agregar que, hasta la fecha, los Estados se han abstenido de gravar las actividades de las instituciones de crédito y de seguros.

Cuarto.- Lo propio podemos decir, bien que con algunas excepciones que no alteran la existencia de la regla general, con referencia a los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación. En el último período de sesiones, esta legislatura votó la Ley sobre vías generales de comunicación en la que se establece que las empresas de transportes organizadas al amparo de una concesión Federal, estarán exentas de todo género de impuestos locales y municipales.

Si elevamos pues, a la categoría de preceptos constitucionales las normas de leyes secundarias sobre aguas, minas, petróleo, instituciones de crédito, sociedades de seguros y servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, habremos eliminado, de una vez por todas, las dudas que se presenten en orden a si la facultad que tiene la Federación para legislar sobre las anteriores materias, lleva implícita o no su potestad para organizar, con exclusión de los Estados y Municipios, el régimen tributario que le resulte aplicable.

Por último, en el inciso quinto de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional en proyecto, sugerimos se establezca que solo el Congreso de la Unión está capacitado para decretar impuestos especiales sobre energía eléctrica (esta regla se contiene ya en la fracción X del propio precepto); sobre producción y consumo de tabacos labrados (esto es, se acepta íntegramente la iniciativa del Ejecutivo); y sobre cerillos y fósforos, aguamiel, gasolina y explotación forestal. Finalmente se estatuye que en el rendimiento de esas contribuciones especiales, participarán las entidades de la Unión en la proporción que la Ley determine (aplausos)."<sup>\*</sup>

De la lectura de los antecedentes históricos se concluye que el Congreso de la Unión no tiene ninguna base constitucional para haber federalizado la tasa local del 12 al millar que pertenecía a los Estados (actualmente del 45%) que se coordinaban en ingresos mercantiles e implantar un sistema de participaciones que la propia Constitución no autoriza. Pretender señalar que la analogía es el cambio idóneo para concluir que lo que la propia Constitución autoriza para otras materias (las señaladas en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional) es válido para ingresos mercantiles, equivale a desconocer los principios más elementales de la materia administrativa y fiscal, y producto de elaboración de tesis que no son apoyadas por las fuentes históricas.

La prueba de que no existe una base constitucional que autorice el sistema de participación implantado en ingresos mercantiles --- además de la fuente histórica --- y de que no puede aplicarse una analogía, la ha dado el propio Ejecutivo Federal en el año de 1948 cuando presentó la iniciativa de adición a la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional a fin de que únicamente el Congreso de la Unión tuviese facultades para legislar sobre producción y consumo de cerveza.

## 2. ARTICULO 73 FRACCION VII.

El licenciado Lorenzo Mayoral Pardo siendo Vicepresidente de la Comisión Nacional de Arbitrios en un ciclo de conferencias celebradas con motivo del 250. aniversario de la expedición de la Ley de Justicia Fiscal, expresó:

\* Diario de los Debates de la Cámara de Diputados del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos . XXXVII Legislatura. Año III. Período Extraordinario.

" El acta constitutiva de la Federación de 31 de enero de 1824 facultó al Congreso General para fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al Gobierno.

La Constitución de 4 de octubre de 1824 facultó al Congreso para fijar los gastos generales y establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos.

La Constitución del 5 de febrero de 1857, en su artículo 72 fracción VII, autorizó al Poder Legislativo para aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación que anualmente debe presentarle el Ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.

Cabe afirmar, por tanto, que ni el acta constitutiva de 31 de enero de 1824, ni en la Constitución de 4 de octubre del mismo año, ni la de 5 de febrero de 1857, limitaron en modo alguno la facultad del Poder Legislativo Federal para decretar contribuciones sobre cualquiera fuente, con el objeto de hacer posible el ejercicio del presupuesto de egresos.

La Constitución de 1917 consagró igual sistema al facultar al Congreso de la Unión, en la fracción VII de su artículo 73, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto."

El Tratadista doctor Felipe Tena Ramírez señala que en el artículo 120 del proyecto de Constitución presentado al Constituyente de 56, decía en la parte relativa a los impuestos: "Los Estados, para formar su hacienda particular, solo podrán establecer contribuciones directas; la Federación solo podrá establecer impuestos indirectos." Habla, sin duda, en el artículo una base para la distribución de impuestos entre la Federación y los Estados; correspondería después a la Ley secundaria determinar la naturaleza de los impuestos directos y la de los indirectos, ya fuera adoptando el criterio impuesto por algunos Constituyentes en el sentido de que los primeros gravan la renta y los segundos el consumo, o ya señalando alguna otra base para la clasificación. Pero el artículo discutido en la sesión del 12 y 13 de noviembre de 1956, fue rechazado en la del 14 del mismo mes, por 55 votos contra 24.

Así pues, el Constituyente de 56 rechazó deliberadamente la distribución de impuestos, fundada en una clasificación de los mismos, entre la Federación y los Estados: igual criterio sustentó el Constituyente de 1917.\*

En tales condiciones puedo señalar que el contenido de la fracción VII del artículo 73 Constitucional, debe entenderse en el sentido de que el Congreso de la Unión tiene la facultad de establecer las contribuciones que estime necesarias para cubrir el presupuesto y que para ello puede acudir en búsqueda de recursos gravando cualquier fuente.

Pero, el precepto constitucional ha suscitado un debate doctrinal en el que, el licenciado José Miguel Quintana, ex-jefe del Departamento de Legislación de la Secretaría de Hacienda, sostiene que en la facultad del Congreso se incluye el término "necesarios" y por ello debe entenderse, lo que es menester, indispensable o hace falta para alguna cosa y que la fracción II del artículo 65 Constitucional solo alude a que el Congreso conocerá en sus sesiones ordinarias, entre otros asuntos, los siguientes: examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. Concluye el licenciado Quintana señalando que el presupuesto a que se refieren los preceptos constitucionales no puede ser otro que el Federal y que a su juicio no es de aceptarse que la Federación legisle para los Estados en materia de impuestos.

El Tratadista licenciado Ernesto Flores Zavala rebate el punto de vista anterior, con los siguientes argumentos:

- a) Porque la propia Constitución reconoce la existencia legal de las participaciones, como puede verse en la fracción XXIX del artículo 73: una interpretación congruente de los diversos textos, nos tiene que llevar a la conclusión de que la Constitución no puede prohibir lo que por otra parte ordena.

\* Tena Ramírez Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Pags. 333 y sigts. México 1970.



- b) Porque la Constitución establece que existe obligación de contribuir a los gastos públicos, no solo de la Federación, sino también de los Estados y Municipios.
- c) La participación de los Estados en el rendimiento de un impuesto corresponde a una abstención por parte del Estado, de gravar total o parcialmente la misma fuente que grava la Federación, de manera que no se trata de la creación de gravámenes nuevos que excedan en su rendimiento de los límites del presupuesto, sino de un procedimiento para obtener ingresos para los erarios locales evitando la doble tributación.\*

Por mi parte estoy convencido de los argumentos del licenciado Ernesto Flores Zavala y solo agregarla que si la creación de la fracción XXIX del artículo 73 fué en el año de 1942 y la fracción VII data de fecha mas remota, debe entenderse que esta última sufrió una excepción al aspecto general que contempla.

Pero si por una parte no he considerado atinada la tesis del licenciado Miguel Quintana para las materias de la fracción XXIX del artículo 73; si la considero aplicable para todas aquellas otras que no menciona el precepto Constitucional, como sucede en el ramo de ingresos mercantiles. Por tal motivo, a continuación veremos el razonamiento del citado profesionista.

El Congreso de la Unión no se encuentra limitado por la fracción VII del artículo 73 para elegir las fuentes gravables necesarias a fin de cubrir sus gastos; pero si en la finalidad: el presupuesto.

A l hablarse de presupuesto, se hace referencia al federal. El artículo 65, al numerar los asuntos de que conocerá el Congreso en sus sesiones ordinarias, entre otros varios establece:

II. Examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente

\* Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. p. 209. México 1972.

te y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo.

Entre las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados a que se refiere el artículo 74 constitucional, se comprende la siguiente:

IV. Aprobar el presupuesto anual de gastos discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrir aquél.

Por ser el Poder Legislativo de la Unión órgano federal, al referirse la Constitución en los artículos antes transcritos a presupuesto, no puede considerarse sino el federal. Cuando se ha dado al Congreso de la Unión el carácter de Cuerpo Legislativo del Distrito y Territorios Federales, se ha consignado en forma expresa en el artículo 73, fracción VI, No estando facultado para legislar a los Estados, que en esto se traduciría el darles algunos ingresos para cubrir sus presupuestos, éstos deben ser cubiertos con las contribuciones decretadas por los poderes locales, tanto para los Estados como para los Municipios.

Lo que es menester, indispensable, o hace falta para alguna cosa, se considera como necesario; en consecuencia, al decir la Constitución "contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto", no puede referir se sino a las que precisan para cubrir éste. Las que excedan de las necesarias o se decreten para cubrir otros presupuestos, se dan fuera de las facultades concedidas.

En consecuencia de lo anterior, establece que la facultad del Congreso de la Unión se concreta a decretar las contribuciones necesarias a cubrir los gastos de la Federación, sin atribuir para alguna de ellas a los Estados, jurídicamente por lo tanto, no es de aceptarse que la Federación legisle para los Estados en materia de impuestos.\*

Como corolario a las ideas expuestas, señalo que como medida económica

\* Quintana José Miguel. La Federación y su Política Fiscal. Revista Jus No. 69. México 1944.

y tomando como objeto el evitar la doble o triple imposición, hallo acertado la celebración de los convenios de coordinación porque se logra la uniformidad impositiva en toda la República. Los Estados no ven disminuidos sus ingresos por la coordinación, los causantes se benefician porque se les coloca en un plano de igualdad de condiciones se les facilita una sana competencia, tienen menor número de molestias para el pago del impuesto, y finalmente no se sigue incrementando el personal del aparato administrativo llamado Estado, para la vigilancia y aplicación de la ley.

Pero, me pregunto, al no haber la posibilidad de que se repare el vicio de inconstitucionalidad sobre situaciones ya acaecidas, se reformarían las fracciones VII y XXIX del artículo 73 Constitucional aceptando los errores cometidos y consagrar el statu quo existente llevándolo a la Constitución, o bien por el contrario seguiremos al margen de la misma? Cedo el uso de la palabra a nuestros Legisladores.

## II. CONSTITUCIONES POLITICAS DE LOS ESTADOS.

Las Constituciones de los Estados otorgan a sus Congresos la facultad de decretar las contribuciones necesarias para cubrir sus respectivos presupuestos mediante cláusulas genéricas que varían de Estado a Estado, las cuales constituyen el principio fundamental para la expedición de sus leyes: De Ingresos y De Hacienda Estatal; de Ingresos y de Hacienda para los Municipios.

Hasta antes de la celebración de los convenios de coordinación, los Congresos de los Estados mantenían vigente en el capítulo de Impuestos de su Ley de Ingresos, el renglón: Ingresos Mercantiles, dejando a cargo de la Ley de Hacienda la regulación pormenorizada de los sujetos, objeto, tasas, etc. Igual sistema mantenían para sus Municipios.

El sistema implantado por los Estados constituye una copia del sistema federal y si acaso llegan a presentarse variantes, éstas no son de importancia citando como ejemplo que en Baja California Norte se acostumbra indicar en la Ley de Ingresos no solo el catálogo de gravámenes sino también la tasa impositiva que regirá para cada impuesto, derecho, producto o aprovechamiento.

Ahora bien, la representación de los Estados en los aspectos político y administrativo está conferida a los Gobernadores en las constituciones locales, por lo que son éstos quienes intervienen en la celebración de los convenios de coordinación, solo que resulta necesaria una autorización a los Ejecutivos locales para la celebración de los convenios, por ser facultad de los Congresos el establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos.

Podrá esgrimirse como argumento, que el Ejecutivo local está proveyendo a la exacta observancia de las Leyes mediante la celebración del convenio de coordinación y que el Congreso Local legisló al adherirse al sistema propuesto por el Gobierno Federal, situación que ha apoyado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la revisión fiscal 175/1952 al señalar:

" Es verdad que con el sistema implantado por el artículo que se comenta (80. Ley vigente en 1948) las entidades federativas no pierden su atribución de gravar el comercio y la industria pero también es cierto que dicha atribución la ejercitan al adherirse al sistema propuesto por el precepto, mediante el cual se reemplazan los impuestos locales originados por las leyes tributarias de las entidades federativas por el impuesto del \$5 al millar que por ser uniforme y limitado en su cuantía, permite eludir los inconvenientes que se han señalado a la doble tributación ilimitada." \*

Opino que si resulta necesaria la autorización al Ejecutivo local en virtud de que al ser facultad de los Congresos locales el decretar las

\* López Velarde Guillermo. Apuntes de un segundo curso de Derecho Administrativo. p. 99. México 1956.

contribuciones, significa solo determinar mediante la Ley de Ingresos el catálogo de gravámenes que se causarán durante un ejercicio fiscal y dejar el desglose de los mismos a cargo de una Ley de Hacienda, pero en ellas, no se contempla la posibilidad de que los Ejecutivos locales celebren los convenios de coordinación, ni las modificaciones que puedan efectuarse, salvo casos excepcionales.

Por tal motivo considero acertado que en las próximas Leyes de Ingresos o de Hacienda, los Congresos Locales autoricen a sus Ejecutivos para la celebración de modificaciones a los convenios, previendo la probable terminación de los mismos.

En la actualidad los Congresos de los Estados incluyen el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en su Ley de Ingresos, como un gravamen que se causa en sus Territorios y en el capítulo respectivo de la Ley de Hacienda señalan que por haberse celebrado el convenio de coordinación con el Gobierno Federal, se estará a la letra del mismo por el tiempo de su vigencia, lo que hallo acertado. En algunos otros Estados se incluye el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles como una participación en el capítulo de Aprovechamientos.

No podría dejar de citar que algunas Constituciones Locales como la de Baja California Norte preveen en la fracción XXII del artículo 49 que el Ejecutivo está facultado para celebrar convenios con la Federación sobre la participación de impuestos, lo cual es plausible.

## CAPITULO SEGUNDO

### CLASIFICACION DE LAS FUNCIONES DEL GOBIERNO FEDERAL Y DE LOS ESTADOS EN EL RAMO DE INGRESOS MERCANTILES.

#### FUNCION LEGISLATIVA

##### I. CONGRESO DE LA UNION

##### II. CONGRESOS DE LOS ESTADOS

1. ANALISIS DE LA BASE PRIMERA
2. ANALISIS DE LA BASE TERCERA
- A. POSICION ASUMIDA POR ALGUNOS ESTADOS
- B. OPINIONES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.  
SUBSECRETARIA DE INGRESOS; DIRECCION GENERAL DE INGRESOS  
MERCANTILES Y COMISION NACIONAL DE ARBITRIOS.
- C. ANTECEDENTE DEL ARTICULO 81 DE LA LEY, DOCTRINA Y FALLOS  
JUDICIALES.
- D. OPINION DEL SUSTENTANTE.
3. ANALISIS DE LA BASE DECIMA SEGUNDA

CLASIFICACION DE LAS FUNCIONES DEL GOBIERNO  
FEDERAL Y DE LOS ESTADOS EN EL RAMO DE IN-  
GRESOS MERCANTILES.

Debemos señalar que siendo la fuente impositiva el comercio y la industria se han celebrado los convenios de coordinación entre los sujetos activos (Federación y Estados) tendientes a que las actividades de los sujetos pasivos no se hallen sometidas a una doble o triple tributación, sino que la imposición sea uniforme en la República Mexicana y de la recaudación de las tasas federales (4%, 5%, 10%, 15% y 30%) participen las entidades federativas respectivas.

En torno a esta idea fundamental se desenvuelve la actividad de los sujetos activos quienes por formar parte de un estado de derecho habrán de sujetar sus actos a normas jurídicas pre-establecidas, o sea que los órganos del Estado desarrollarán cada una de sus actividades conforme a las funciones que legalmente le están encomendadas y que cualquier extralimitación será remediada a petición del administrado, por otro órgano del propio Estado.

El presente análisis atiende a las funciones que a la Federación y Estados les corresponde desarrollar limitado ello al objeto de nuestro estudio, que son los convenios de coordinación fiscal en el ramo de Ingresos Mercantiles, para lo cual estimé pertinente clasificarlo en los tres siguientes apartados que determinan la naturaleza de las funciones, en las que se atiende el criterio formal y material de cada acto.

FUNCION LEGISLATIVA

1. CONGRESO DE LA UNION.

Corresponde sólo al Congreso de la Unión legislar sobre esta mate-

ria no obstante la implantación del sistema de participación en la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ya que las participaciones al igual que las antiguas cuotas adicionales solo revisten importancia para que los Estados exijan el porcentaje a que tienen derecho de acuerdo a lo que legítimamente logren recaudar.

Por tal motivo cualquier reforma, adición o derogación a la Ley Federal tendrá que realizarse bajo el sistema ordinario previsto en la Constitución Política, siendo sus características principales las siguientes:

a) Iniciativa de reforma, adición o derogación a la Ley.

Corresponderá realizar esta clase de actos a quienes ordena el artículo 71 Constitucional, al Presidente de la República, a los Diputados y Senadores, al Congreso de la Unión, y a las Legislaturas de los Estados, aunque en la realidad todas las iniciativas enviadas al Congreso de la Unión por el Presidente de la República son las únicas que se ven favorecidas con la aprobación de tal órgano. Ello obedece a que si en teoría el Gobierno se divide en tres poderes, en la realidad el Ejecutivo Federal controla el ejercicio de los mismos.

La afirmación no resulta exagerada si revisamos que en esta materia y en el propio convenio de coordinación fiscal (base décima quinta), el Ejecutivo Federal representado por la Secretaría de Hacienda está aceptando que en los anteproyectos de reformas, adiciones o derogaciones a la Ley Federal, se escuche previamente la opinión de los Estados. Tal acto interno de las administraciones Federal y Estatales no representa sino una colaboración para mantenerse coordinados y aprovechar las experiencias que puedan derivarse de la aplicación de la Ley, pero viene a demostrar en forma indirecta que las iniciativas que presente el Presidente de la República serán las que cuenten con mayores y mejores razonamientos técnicos en detrimento de las que llegaren a presentar tan



to los Diputados y Senadores, como las de las Legislaturas de los Estados.

b) *Discusión y aprobación.*

Presentada la iniciativa y aprobado el proyecto en la cámara de origen pasará a la otra cámara. Si ésta lo aprobase también, se remitirá al Poder Ejecutivo, para los efectos que se indicarán después.

Si el proyecto fuere desechado por la Cámara que lo discuta en último lugar, volverá a la que lo aprobó; será necesario que ésta lo apruebe por segunda vez, por mayoría absoluta de sus miembros presentes, para que regrese a la Cámara que lo haya desechado y sea discutida nuevamente por ella. Si en virtud de esta última discusión el proyecto es también aprobado por la mayoría antes dicha, pasará al Ejecutivo; en caso contrario, se tendrá por reprobado definitivamente y no podrá volver a discutirse en el mismo período de sesiones.

Cuando el proyecto fuere solo desechado en parte, o reformado o adicionado al discutirse en la Cámara que conozca de él en segundo término, la primera Cámara solo se ocupará de discutir de nuevo la parte desechada o reformada, o las adiciones propuestas. Para que el proyecto con las modificaciones del caso, se repunte aprobado en definitiva, será necesario que ambas Cámaras acepten o rechacen en la segunda discusión las supresiones, reformas o adiciones, por la ya indicada mayoría absoluta, o que convengan en que se expida la ley solo en la parte que haya sido aprobada por las dos cámaras.

c) *Promulgación.*

Al pasar un proyecto aprobado por las Cámaras al Ejecutivo, este podrá formular observaciones, dentro de diez días útiles, o el primer día

hábil en que el Congreso esté reunido, si se hubieren terminado o concluido sus sesiones al estar corriendo el término dicho; si las observaciones no se hicieren en ese tiempo, el proyecto se tendrá aprobado por el Ejecutivo.

El efecto de que se hagan observaciones por el Poder Ejecutivo a un proyecto, es que el Congreso lo discuta nuevamente, y deba confirmar su aprobación las dos terceras partes del número total de miembros de cada Cámara, para que se rechacen las objeciones presentadas.

Todo proyecto de ley aprobado por las Cámaras y no objetado por el Ejecutivo o ratificado por el Congreso, debe ser promulgado.

La promulgación es, en términos comunes la publicación formal de la ley. Pero la promulgación de la ley encierra dos actos distintos: por el primero, el Ejecutivo interpone su autoridad para que la Ley aprobada debidamente se tenga por disposición obligatoria; por el segundo, la da a conocer a quienes deben cumplirla.\*

La publicación de las leyes fiscales se realiza insertándolas en el Diario Oficial respectivo, para el debido conocimiento del particular y puede ser que su vigencia ocurra a partir del día de su publicación en el Diario o se señale en las disposiciones transitorias cuando comenzará a regir. A falta de disposición expresa se aplicará el término que señala el artículo 70. del Código Fiscal de la Federación, en el que se indica que "las normas y disposiciones fiscales de carácter general, entrarán en vigor en toda la República al décimo quinto día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una vigencia distinta con tal de que la publicación haya sido anterior.

En los plazos sobre vigencia de leyes y demás disposiciones a que este artículo se refiere, se computarán los días inhábiles."

\* García Trinidad. *Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho*. Págs. 84 a 88. México 1967.

## II. CONGRESOS DE LOS ESTADOS.

El sistema de distribución de competencias adoptado por la Constitución Política en su artículo 124, permite a los Estados coincidir con la Federación para gravar localmente la fuente impositiva que constituye el comercio, por lo que se mantenían vigentes en la República, la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y legislaciones locales a la industria y al comercio.

Ahora bien, por virtud de la implantación del sistema de participaciones en la referida Ley, los Estados aceptaron celebrar los convenios de coordinación con la Federación, manifestando lo siguiente.

Que con fundamento en el artículo 15 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y en que las leyes impositivas del Estado no establecen impuestos incompatibles con el gravamen previsto en la Ley Federal citada, declaran que los comerciantes e industriales a partir del 1o. de enero de 1973 solo pagarán la tasa general del 4% y las especiales del 10% sobre sus ingresos mensuales gravables, según corresponda, salvo los casos previstos en el artículo 16 de la Ley Federal mencionada. (Base primera de los convenios).

Que el Gobierno Local además de las fuentes enunciadas en el artículo 81 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles podrá gravar con impuestos locales y municipales los ingresos provenientes de giros o efectos por los que no se cause el impuesto que a dicha Ley se refiera, excepto los que conforme a la Constitución Política de la República están reservados a la imposición federal y los que provengan de operaciones gravadas con impuestos federales sobre las cuales perciba participación el Estado. (Base tercera de los convenios).

El Gobierno local conviene en no otorgar franquicias a título de protección al comercio y a la industria sobre su participación. La

Federación ratifica que de acuerdo a la legislación al respecto, las concesiones que de igual índole se den, serán solo sobre la percepción neta federal (Base décima segunda de los convenios).

Tales principios que a continuación son objeto de análisis, son los que contienen a mi juicio los fundamentos de las funciones legislativas de índole estatal, por lo que haré una correcta interpretación a los mismos basado en el antecedente histórico y la doctrina para ir desentrañando en forma paulatina la verdadera intención del legislador, ya que diversos Estados con base en criterios artificiosos continúan gravando a la industria y al comercio, no obstante su compromiso asumido con el Gobierno Federal.

#### 1. ANALISIS DE LA BASE PRIMERA.

Refiriéndonos a la primera manifestación y concretamente al artículo 15 que invocan los Gobiernos como fundamento para la celebración de los convenios de coordinación, señalo que éste nació a la par que la propia Ley en 1947 y que a través de sus múltiples reformas se han mantenido vigentes los siguientes principios:

- a) Lograr la uniformidad de una tasa impositiva que comprenda las cuotas federal y local para gravar al comercio y la industria en la República Mexicana.
- b) Que los Estados \* supriman sus impuestos locales y municipales que gravan el comercio y la industria (Impuestos de patente, sobre capitales, sobre ventas, giros mercantiles, etc.)
- c) Que la administración y recaudación del impuesto pueda ser lograda tanto por Federación como por los Estados. Si bien es cierto que este principio se ha plasmado en la Ley, la directriz del Gobierno Federal

\* Inicialmente se incluyó en el artículo 15 de la Ley Federal no sólo a los Estados, sino también al Distrito Federal y a los Territorios.

es en el sentido de que cada Estado administre y recaude el impuesto que se cause en su territorio \* .

d) En el año de 1949 nació el principio de que los Municipios deberían ser partícipes en el rendimiento de la cuota local, quedando al arbitrio de la entidad respectiva fijar el porcentaje y distribución del mismo. A partir de 1954 se varió este principio para que los Municipios tuviesen ya derecho a un porcentaje mínimo (inicialmente de un 15%) en el rendimiento de la cuota adicional de la entidad federativa, quedando a cargo de la legislatura local, la regulación de la distribución de tal porcentaje.

De los cuatro principios enunciados podemos afirmar que han sido cumplidos íntegramente los dos últimos y parcialmente los dos primeros, a los que me refiero en forma inmediata.

Al declarar los sujetos activos (Federación y Estados). "Que las leyes impositivas de la entidad federativa no establecen impuestos incompatibles con el gravamen previsto por la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles", debemos entender --- dado el concepto de incompatibilidad --- que no existen al momento de la celebración del convenio de coordinación impuestos locales o municipales que graven al comercio y la industria.

A tal conclusión se llega atendiendo al concepto gramatical de incompatibilidad ya que "es la imposibilidad legal de desempeñar, poseer o gozar diferentes cargos a la vez, la cual está fundada en buenos principios de administración" \*.\* por lo que no deja lugar a dudas que las partes que intervienen en el propio convenio al momento de su celebración mantenían una misma idea: La de que no existía ningún impuesto local o municipal que gravara la fuente impositiva que constituye el comercio y la industria, salvo los casos que previera la Ley Federal.

\* Los Estados recaudan el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, excepto Baja California Sur, Hidalgo y Quintana Roo, en los que la recaudación del gravamen lo realiza el Gobierno Federal por conducto de las Oficinas Federales de Hacienda, Principales, Subalternas y Agencias Directas.

\* Rodríguez Navas M. Diccionario Completo de la Lengua Española. p. 827. Madrid 1905.

Dado el supuesto anterior los sujetos activos manifiestan que tanto comerciantes como industriales " a partir del 1o. de enero de 1973 solo pagarían la tasa general del 4% y las especiales del 10% sobre sus ingresos mensuales gravables según corresponda, salvo los casos previstos en el artículo 16 de la Ley Federal de Ingresos Mercantiles."

La manifestación lleva consigo estas tres ideas:

Los comerciantes e industriales a partir del 1o. de enero de 1973 solo pagarán las tasas generales del 4% y las especiales del 10%.

La base gravable para la imposición de la tasa lo será el ingreso mensual dado que la Ley que se aplicaría sería la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y en ella el momento económico que ha estimado pertinente el legislador para que sea exigible la obligación de pago, es la percepción de ingresos. \*

Que los comerciantes e industriales comprendidos en el artículo 16 de la Ley, cubrirían la tasa general del 1.8% sobre sus ingresos mensuales gravables.

La razón por la cual estos últimos causantes cubren el impuesto con una tasa inferior y no participan de ella las entidades federativas es que se trata en las dos primeras fracciones del artículo 16 de la Ley, de materias en las que solo tiene facultad para legislar el Congreso de la Unión por ser fuentes exclusivas de la federación atento al sistema de distribución de competencias en el ámbito fiscal, y en cuanto a los giros de explotación de mesas de billar, de boliches y la de aparatos fonoelectromecánicos, están en una situación de privilegio en la que no se advierte ninguna justificación.

\* Artículos 10. y 30. de la Ley Federal.

## 2. ANALISIS DE LA BASE TERCERA.

En cuanto a la base tercera de los convenios señaló que los Estados tienen una facultad legislativa restringida en cuanto la fuente impositiva lo sea el comercio y la industria. En efecto tal facultad se resume a legislar sobre:

- a) Los giros o ramos enumerados en el artículo 81 de la Ley.
- b) Los ingresos provenientes de los giros o efectos por los que no se cause el impuesto a que dicha ley se refiere.

Para gravar estos giros aún existen ciertos límites que a mi juicio resulta innecesario citarlos en el convenio puesto que se expresan los mismos en las diversas legislaciones. Tales límites son:

Que no se graven las fuentes que conforme a la Constitución Política de la República están reservados a la imposición federal.

Que no se graven las operaciones ya gravadas con impuestos federales sobre los cuales perciba participación el Estado.

Ahora bien, en el artículo 81 de la Ley es en donde se regula la facultad legislativa de los Estados al expresar:

"Los Estados y Distrito Federal que en los términos del artículo 15 de esta Ley tengan derecho a la participación de lo que se recaude por la aplicación de la tasa general del 4% las especiales de 5%, 10%, 15% y 30%, así como de recargos y multas, podrán establecer de acuerdo con las bases que se consignen en el convenio celebrado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, impuestos estatales o municipales sobre:

- I. Puestos ubicados en la vía pública o en los mercados públicos que están exceptuados del impuesto federal.

## II. Vendedores ambulantes.

III. Los ingresos obtenidos por maquila de mixtamal y por prestación de servicios de pasteurización de leche.

IV. Los ingresos que procedan de la venta de los artículos siguientes:

- a) Maíz, frijol, arroz y trigo, así como otras semillas que se utilicen en la alimentación humana siempre que no se modifique su forma, estado o composición.
- b) Ganado porcino, cabrío, lanar y vacuno, con excepción de los toros y novillos de lidia.
- c) Carnes en estado natural, frescas, refrigeradas o congeladas, destinadas a la alimentación humana.
- d) Pescados y mariscos en estado natural, frescos, refrigerados o congelados, en ventas de segunda o ulteriores manos siempre que no se consuman en el establecimiento que los expende.
- e) Aves de corral y huevos.
- f) Legumbres, verduras y frutas en estado natural siempre que no se modifique su forma, estado o composición.
- g) Tortillas, masa de mixtamal, harina de maíz, harina de trigo en ventas de primera mano hechas por los molinos y pan, excepto pastel.
- h) Leche natural, condensada, evaporada, deshidratada, rehidratada o enlatada.
- i) Derogada.
- j) Hielo, con excepción del anhídrido carbónico.

V. Los ingresos que obtengan los agricultores y los ganaderos por la venta de primera mano de los productos no industrializados de sus ran-



chos, granjas o fincas agrícolas o ganaderas, excepto los que provengan de la enajenación de las flores cultivadas y de toros y novillos de lidia.

VI. Derogada.

VII. Los ingresos procedentes de la enajenación de bienes inmuebles.

VIII. Los ingresos obtenidos por los establecimientos penitenciarios, de beneficencia y los de enseñanza que se encuentran exentos del impuesto federal.

IX. Los ingresos que obtengan las empresas de espectáculos de diversiones públicas exclusivamente por la venta de boletos o contraseñas que permitan al público la entrada o acceso al espectáculo, así como de juegos permitidos con apuestas o sin ellas, loterías, rifas, sorteos y aparatos fonoelectromecánicos.

X. Las ventas de primera mano de bebidas que contengan alcohol, excepto la cerveza y los vinos de mesa elaborados con uva fresca del país.

XI. Los ingresos obtenidos por la compraventa de alcoholes y aguardientes.

XII. Derogada.

XIII. Derogada.

XIV. Expendios de bebidas alcohólicas, excepto los vinos de mesa elaborados con uva fresca del país.

XV. Los ingresos que se obtengan en los establecimientos a que se refieren las fracciones XXVIII y XXIX del artículo 18.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar que en los Estados, Distrito Federal y Territorios que tengan derecho a la cuota adicional, se graven los ingresos provenientes de giros o efectos por los que no se causa el impuesto a que se refiere esta ley."

La facultad prevista en la Ley y otorgada mediante convenio a los Estados para que graven los giros enumerados en el artículo 81 halla su justificación, en cuanto a que esta categoría de causantes son las que proliferan en las entidades federativas y si bien es cierto que por diversos motivos el legislador los ha considerado por una parte como causantes exentos del impuesto (artículo 18) y en otros casos como no sujetos de la Ley (artículo 31), tal situación incide en una solución que se traduce en el no pago del impuesto. Se ha estimado que lo anterior no debe constituir un obstáculo para que cubran el impuesto que cause el ejercicio de sus actividades ya no conforme a la legislación federal, sino conforme a la estatal.

El fundamento más sólido para que prive la situación descrita ha sido en el sentido de que son apremiantes las necesidades de los Estados para la atención de los servicios públicos y en sí para cubrir los gastos de sus respectivos presupuestos y que por ello el legislador federal faculta a que localmente se graven estos giros desde el año de 1949, fecha en que se plasma tal situación que hoy subsiste en el artículo 81.

No existe ninguna discusión respecto a que los giros, efectos o ramos con signados en el artículo 81 de la Ley vigente son los que pueden gravar los Estados, sin embargo su párrafo último ha sido objeto de varias interpretaciones tanto por los sujetos activos como por los pasivos, por lo que a continuación se analiza y se opina sobre la situación que regula.

Ya hemos visto lo que establece el artículo 81 de la Ley. Veamos ahora las hipótesis previstas en el artículo 15 y en la cláusula tercera de los convenios de coordinación.

"Artículo 15.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá celebrar con los Estados de la República, convenios de coordinación en lo que respecta al impuesto sobre ingresos mercantiles a condición de que no mantengan en vigor impuestos locales ni municipales sobre el comercio y la industria, diversos de los autorizados en el artículo 81 de esta ley y en el convenio respectivo."

Los Estados que se coordinen con la Federación y el Distrito Federal, percibirán el 45% de lo que se recaude en sus respectivos territorios por la aplicación de la tasa general del 4% y las especiales de 5%, 10%, 15% y 30% así como de los recargos y multas correspondientes."

CLAUSULA TERCERA. El Gobierno del Estado, además de las fuentes enumeradas en el artículo 81 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles podrá gravar con impuestos locales o municipales los ingresos provenientes de giros o efectos por los que no se cause el impuesto a que dicha ley se refiere, excepto las que conforme a la Constitución Política de la República estén reservados a la imposición federal y los que provengan de operaciones gravadas con impuestos federales sobre los cuales perciba participación el Estado."

No existe uniformidad en la interpretación actual de los preceptos transcritos (15 y 81) por lo que se ha convertido en una caja de pandora ya que algunos Estados han encontrado una vía para establecer gravámenes estatales y municipales a la fuente impositiva que constituye el comercio y la industria.

Parte del error proviene del Legislador federal en cuanto a que en la Ley y sus reformas se utilizó una terminología fiscal que no es exacta y a que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conociendo los problemas estatales para la recaudación de impuestos de nuevas fuentes impositivas se ha visto precisada a disimular que tales gravámenes no contravienen ni la ley ni el propio convenio de coordinación, originando consecuencias graves a los particulares.

En mérito de dar a conocer mi opinión sobre el particular considero atinado realizar la exposición del tema en el orden que a continuación se indica:

- a) Posición asumida por algunos Estados.
- b) Opiniones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Subsecretaría de Ingresos, Dirección General de Ingresos Mercantiles y Comisión Nacional de Arbitrios.

c) Antecedentes del artículo 81 de la Ley, Doctrina y fallos judiciales.

d) Opinión del sustentante.

A) POSICION ASUMIDA POR ALGUNOS ESTADOS.

La posición asumida por algunos Estados se pueden resumir en las dos siguientes:

Las que gravan los ingresos provenientes de giros o efectos por los que no se causa el impuesto, entendiendo que esta fórmula de redacción se refiere a los giros exentos que señala la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en su artículo 18 y que no se encuentran en el artículo 81.

Las que gravan actos por los que no se causa el impuesto entendiendo que la fórmula de redacción del último párrafo del artículo 81 se refiere a aquellas actividades que no se hallan comprendidas en el artículo 10. de la ley de la materia, que constituye el hecho imponible.

En el primer caso se hallan los Estados de Baja California Norte, Sinaloa, Tabasco y Guanajuato, quienes en sus respectivas leyes de ingresos y de Hacienda para el ejercicio fiscal de 1975 manifestaron:

BAJA CALIFORNIA NORTE  
LEY DE INGRESOS DEL ESTADO

"III. Impuesto sobre actividades mercantiles e industriales.

Artículo 6.- El Impuesto sobre actividades mercantiles e industriales grava los ingresos y los giros exentos o no gravados por la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles o los que gravados por ésta, la misma autorice a gravar con las siguientes tasas:

- |                                 |               |
|---------------------------------|---------------|
| 1. Aguas envasadas y refrescos  | 15 al millar  |
| 2. Alimentos en general         | 5 al millar   |
| 3. Libros periódicos y revistas | 15 al millar  |
| 4. No alimenticios en general   | 20 al millar. |

XVII. Impuesto Adicional para la Educación Media y Superior.

Artículo 23. El impuesto adicional para la educación media y superior "se causa en una tasa de: 15%."

#### LEY DE HACIENDA DEL ESTADO

Es pertinente señalar que a raíz de la celebración del convenio de coordinación la Legislatura del Estado expidió el Decreto No. 86 \* que literalmente expresa:

#### DECRETO NO. 86

Artículo Primero.- Se suspende la aplicación del Impuesto sobre actividades mercantiles e industriales en el Estado, únicamente en lo que contrarie lo dispuesto por los artículos 14 y 15 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, quedando en vigor todas las disposiciones que sean compatibles con lo dispuesto en el artículo 81 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y el convenio de coordinación fiscal celebrado.

Artículo 2o. La vigencia de este Decreto será con efectos a partir del día 1o. de enero de 1973."

Atento a lo expuesto, el capítulo reglamentario del impuesto sobre actividades mercantiles industriales para los giros o efectos por los que no se causa el impuesto (giros exentos del artículo 18 no incluidos en el artículo 81) previsto en la Ley de Ingresos, continúa siendo aquel que el Estado mantenía vigente para la industria y el comercio antes de la coordinación (artículos 42 al 96 de la Ley de Hacienda).

Los lineamientos de ese capítulo reglamentario, con algunas salvedades viene a ser una copia de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

\* Publicado en el Periódico Oficial del Estado de Baja California el día 28 de febrero de 1973.

En cuanto al gravamen denominado "Impuesto Adicional para la Educación Media y Superior", se halla comprendido en los siguientes artículos:

Artículo 152. Son objeto del impuesto adicional para la educación media y superior, los impuestos, derechos y rezagos de los mismos, que se causan conforme a las leyes fiscales del Estado.

Artículo 153. La base gravable de este impuesto será el importe de los impuestos, derechos o rezagos que se causen.

Artículo 154. Este impuesto se causará conforme a la tasa que fije la ley de Ingresos del Estado y se pagará en el momento en que se cubran las prestaciones fiscales, enfermando en la recaudación de rentas correspondiente.

Artículo 155. Son sujetos de este impuesto quienes causen los impuestos, derechos y rezagos a que se refiere el artículo 152.

Artículo 156. No causarán este impuesto:

I. Los derechos de registro de escrituras relativas a créditos hipotecarios, refaccionarias o de habilitación o avlo, destinados a actividades agropecuarias.

II. El impuesto sobre compraventa de algodón.

III. Los impuestos a cargo de los ejidatarios.

IV. El impuesto sobre venta de primera mano de gasolina y derivados del petróleo destinados al consumo del Estado.

V. El impuesto sobre hospedaje.

VI. Los ingresos a que se refiere el artículo 56 de esta Ley.

VII. Los causantes del impuesto federal sobre ingresos mercantiles.'

## S I N A L O A

## DECRETO NUMERO 4 DEL H. CONGRESO DEL ESTADO.

"Ley de Ingresos y Presupuestos de Egresos del Estado de Sinaloa para el año de 1975.

Artículo primero.- Con base en lo dispuesto por los artículos 1o. y 9o. de la Ley General de Hacienda en vigor, el gasto público correspondiente al ejercicio fiscal de 1975 se atenderá con los ingresos que se obtengan de los conceptos siguientes:

## I. IMPUESTOS

A.

## B. Sobre Ingresos Mercantiles.

Artículo segundo.- Los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos señalados en esta ley se causarán durante el año de 1975 y se cubrirán en efectivo o en la forma que lo determine la Ley General de Hacienda del Estado de Sinaloa vigente y demás disposiciones fiscales.

Artículo tercero.- Las participaciones en ingresos federales se percibirán con arreglo a las leyes y convenios que las establecen, así como las que en lo sucesivo se expidieren. "

Por su parte la Ley General de Hacienda del Estado de Sinaloa establece:

Artículo 79. Los ingresos por los conceptos siguientes previstos en el artículo 81 de la repetida Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y aquellos a que se refiere el último párrafo del mismo concepto legal mencionado, causarán en el Estado el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles con la tasa del 12 al millar sobre ingresos gravados de conformidad con esta Ley General de Hacienda del Estado de Sinaloa.

.....

Fracción VIII. Los provenientes de actividades mercantiles y/o industriales, efectuados o que surtan sus efectos en territorio del Estado, por los que no se cause el impuesto federal sobre Ingresos Mercantiles, salvo los derivados de la compraventa de inmuebles que realicen empresas fraccionadoras."

T A B A S C O  
DECRETO NUMERO 1335

Ley de Ingresos del Estado de Tabasco para el ejercicio de 1975.

Artículo 1o. Los ingresos de Hacienda Pública del Estado de Tabasco, durante el ejercicio fiscal de 1975, serán los que se obtengan por los siguientes conceptos:

I. Impuestos.

I.1 Predial

I.2 . . . .

I.3 . . . .

I. 5 Sobre los ingresos de los industriales y comerciantes de acuerdo con el convenio de coordinación celebrado entre el Ejecutivo del Estado y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de la Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles; además el cobro de los pagos exentos en los términos del artículo 81 de la ley de la materia.

II. Derechos.

2 .1 . . . .

III. Productos

3.1 . . . . .

IV. Aprovechamientos

4.1 . . . .



4.2 . . .

4.12 Participaciones en los siguientes impuestos federales:

- a) Ingresos Mercantiles
- b) etc.

Artículo 2. Los ingresos a que se refiere el artículo anterior se causarán, liquidarán y recaudarán con lo que dispongan las siguientes leyes: De Hacienda del Estado, etc.

## LEY GENERAL DE HACIENDA

Impuestos Generales a la Industria y al Comercio.

Sección Primera

Objeto Sujeto Pago y Tarifas.

Artículo 60.- Son objeto de este impuesto los ingresos que se obtengan:

- I. Por enajenación de bienes.
- II. Por arrendamiento de bienes.
- III. Por prestaciones de servicios.
- IV. Por comisiones y mediaciones mercantiles.
- V. Por venta con reserva de dominio.

Artículo 61.- Es ingreso toda percepción en efectivo, en bienes, en servicios, en títulos de crédito, en libros, o en cualquier otra forma que se obtenga por los sujetos de este impuesto como resultado de las operaciones gravadas por esta Ley.

Artículo 62.- Es sujeto de este impuesto la persona física o moral que habitualmente obtiene el ingreso con motivo de operaciones gravadas por esta ley, realizadas o que surtan sus efectos en el Territorio del Estado.

Artículo 63.- El impuesto se causará y se liquidará como lo previene la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, sus reformas y las bases del convenio de coordinación celebrado entre el Gobierno y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se encuentra en vigor.

Artículo 64.- En caso de que por cualquier motivo concluyere la vigencia del convenio a que se refiere el artículo anterior, el Congreso del Estado expedirá las disposiciones legales necesarias para completar este capítulo.

Artículo 65.- Los ingresos que se obtengan por los conceptos establecidos en el artículo 81 de la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, causarán la tasa del 18 al millar y de no ser posible determinar el monto de sus ingresos deberá pagar el impuesto con apego a la siguiente:

#### T A R I F A

	Cuota mínima	Mensual máxima
<b>I. Por enajenación de bienes</b>		
1. . . .		
2. . . .		
<b>II. Por arrendamiento de bienes</b>		
1. . . .		
2. . . .		
<b>III. Prestación de servicios.</b>		
1. . . .		
2. Construcciones de inmuebles para obras públicas, derivadas de contratos celebrados con la Federación, Estados, Municipios y con los organismos descentralizados, o empresas de participación estatal.	1.88	sobre el ingreso.

- IV. Actividades mercantiles o industriales efectuadas o que surtan sus efectos en el Territorio del Estado, por los que no se causen el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, ni otros impuestos especiales en los que el Estado sea copartícipe de: 400.00 a 2,500.00 "

## IMPUESTOS MUNICIPALES

DECRETO NUM. 1328

Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de Tabasco por el año de 1975.

Artículo 1. La Hacienda de los Municipios del Estado de Tabasco, para cubrir los gastos de su administración, servicios públicos, obras y demás obligaciones a su cargo, percibirá los impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y participaciones siguientes:

## IMPUESTOS

Impuestos relativos a la propiedad urbana, comercio, industria y otras actividades.

I. . . . .

II. Comercio, fábricas, talleres y prestaciones de servicio.

III. . . . .

IV. . . . .

Al especificar cuales ingresos son objeto del impuesto sobre comercio, fábricas, talleres y prestaciones de servicio, se indica:

a) Los ingresos derivados de las actividades comerciales e industriales causarán un impuesto del 40 al millar sobre el monto total de los ingresos mensuales gravables y se regirán por las mismas disposiciones que establece la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Mientras esté en vigor el convenio de coordinación con la Federación para la recaudación del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, el ayuntamiento los causantes de este impuesto, de acuerdo con el artículo 81 de dicha ley, los ingresos derivados de las actividades mercantiles e industriales que a continuación se mencionan pagarán mensualmente, conforme a la siguiente:

#### T A R I F A

Expendios y puestos en la vía pública \$ 7.50 a \$ 150.00

.....  
 .....

Otros no especificados de acuerdo con el artículo 81 de la Ley Federal de Ingresos Mercantiles . . . . . \$ 20.00 a \$ 1,000.00"

#### G U A N A J U A T O

#### LEY DE INGRESOS DEL ESTADO

"Artículo 1. Los Ingresos del Estado de Guanajuato, para el ejercicio fiscal de 1975, serán las que provengan de los siguientes impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, participaciones y los extraordinarios conforme a esta ley, al Código Fiscal del Estado y las demás leyes fiscales aplicables:

##### I. Impuestos.

a) . . . . .

b) . . . . .

f) Sobre Ingresos exentos del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

g) . . . . .

#### CAPITULO VI

#### IMPUESTO SOBRE INGRESOS EXENTOS DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MER- CANTILES.

Artículo 10. Este impuesto se causará al 2% sobre los ingresos provenientes de giros o efectos que estén exentos o no causen el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

Causan este impuesto sobre la totalidad de los ingresos que se perciban sin ninguna deducción, los provenientes de:

- I. Puestos ubicados en la vía pública o en los mercados públicos que estén exceptuados del Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles.
- II. Vendedores ambulantes, exentos del Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles.
- III. Por maquila de mixtanal y por prestación de servicios de pasteurización de leche.
- IV. Los Ingresos que procedan de la venta de los artículos siguientes:
  - a) Arroz, trigo, así como otras semillas que se utilicen en la alimentación humana, siempre que no se modifique su forma, estado o composición, excepto maíz y frijol.
  - b) Carnes en estado natural, frescas, refrigeradas o con geladas, destinadas a la alimentación humana.
  - c) Pescados y mariscos en estado natural, frescos, refrigerados o congelados, en venta de segunda o ulteriores manos, siempre que no se consuman en el establecimiento que los expendan.
  - d) Aves de corral.
  - e) Legumbres y frutas en estado natural, siempre que no se modifique su forma, estado o composición.
  - f) Tortillas no elaboradas manualmente, harina de maíz, harina de trigo en venta de primera mano, hechas por los molinos, y pan que no sea blanco.
  - g) Hielo.
  - h) Sombreros de palma y huaraches.
  - i) Gas industrial y el destinado a uso doméstico, excepto el anhídrido carbónico.
  - j) Carbón vegetal, petróleo diésel y tractolina.
- V. Los ingresos obtenidos en los establecimientos comúnmente denominados tendejones, estanquillos, misceláneas o similares que reúnan los requisitos siguientes:
  - a) Que estén atendidos directamente por su propietario.
  - b) Que su activo no exceda de \$ 10,000.00 ni sus ventas anuales de \$ 30,000.00.

- c) Que preferentemente enajenen productos alimenticios.
- d) Que no expendan bebidas alcohólicas o cerveza.
- VI. Los ingresos obtenidos en los cafés, fondas, loncherías, cocinas económicas o similares que reúnan los siguientes requisitos:
- a) Que su activo no exceda de \$ 10,000.00 ni sus ventas anuales de \$ 30,000.00.
- b) Que no expendan bebidas alcohólicas o cerveza.
- VII. Los talleres de manufacturas, reposición o composturas ubicados en puestos semi-fijos en el interior o exterior de los mercados públicos exentos del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.
- VIII. Además, causan este impuesto aquellos ingresos provenientes de giros o efectos que estén exentos o no causen el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

Se faculta al Tesorero General del Estado, para celebrar convenios con los causantes, en relación con el pago de este impuesto.

## CODIGO FISCAL DEL ESTADO

### TITULO V-A

#### IMPUESTO SOBRE INGRESOS EXENTOS DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

Artículo 234-A. Son objeto de este impuesto los ingresos provenientes de giros o efectos que estén exentos o no causen el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

Artículo 234-B. Son sujetos de este impuesto las personas físicas o morales que habitual o accidentalmente obtengan ingresos provenientes de giros o efectos que estén exentos o no causen el impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

También son sujetos de este impuesto, las personas físicas o morales que realicen operaciones dentro del territorio del Estado de Guanajuato con la intervención de comisionistas, agentes, consignatarios o distribuidores domiciliados en esta Entidad Federativa.

Los comisionistas, agentes, consignatarios, representantes, corredores o distribuidores son solidariamente responsables del pago del impuesto a cargo de sus representados por todas las operaciones en que intervengan.

Artículo 234-C. El presente impuesto se causará y liquidará conforme a la tasa que establezca la Ley de Ingresos del Estado.

Artículo 234-D. El impuesto se causará sobre la totalidad de los ingresos sin ninguna deducción, tratándose de los siguientes ingresos, provenientes de:

- I. . . . .
- II. . . . . etc.

Se reproducen los giros señalados en la Ley de Ingresos.

Artículo 234-E. Además de las fuentes enumeradas en el artículo anterior causan este impuesto los ingresos provenientes de giros o efectos que estén exentos o no causen el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

Artículo 234-F. Los causantes del Impuesto a que se refiere este título, estarán obligados a empadronarse en la Oficina de Rentas de su jurisdicción, dentro de los 10 días siguientes al inicio de sus operaciones y a obtener y refrendar anualmente su cédula de empadronamiento.

Artículo 234-G.- Se faculta al Tesorero General del Estado, para celebrar convenios con los causantes en relación al pago de este impuesto.

Artículo 234-H.- Para el cobro y control de este impuesto se aplicarán las disposiciones contenidas en el título V Libro II de este Código."

Ahora bien, los Estados que gravan actos por los que no se causa el impuesto entendiéndose que la fórmula de redacción del último párrafo del artículo 81 se refiere a aquellas actividades que no se hallan comprendidas en el artículo 10. de la Ley de la materia, que constituye el hecho imponible, son los de Baja California Norte, Estado de México, Chihuahua, Tamaulipas y Guerrero.

En virtud de que el gravamen establecido por los Estados guarda similitud, solo serán objeto de análisis los gravámenes de Baja California Norte y del Estado de México ya que las consideraciones que en capítulo posterior se vierten son aplicables a los otros tres Estados.

#### BAJA CALIFORNIA NORTE LEY DE INGRESOS DEL ESTADO

"Artículo 22. El impuesto para la Educación Media y Superior sobre la adquisición de bienes y servicios se causa con una tasa de 15%.

#### LEV DE HACIENDA DEL ESTADO

Artículo 156-1. Es objeto de este impuesto la adquisición de bienes y servicios.

Artículo 156-2. Son sujetos de este impuesto los adquirentes de bienes y servicios.

Artículo 156-3. La base del impuesto será el 45% del importe del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que resulte de aplicar la tasa general del 4% y especiales del 5%, 10%, 15% y 30% sobre los ingresos que señala la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Artículo 156-4. Este impuesto se causará y pagará conforme a la tasa que señale la Ley de Ingresos del Estado.

Artículo 156-5. Los causantes de este impuesto deberán pagarlo al momento de liquidar el importe de los bienes y servicios, siendo solidariamente responsables del pago del Impuesto y retenedores del mismo, los que vendan los bienes y servicios señalados en el artículo 156-1 del presente capítulo.

Artículo 156-6. Los retenedores de este impuesto deberán enterarlo en la Recaudación de Rentas del Estado correspondiente dentro de los días del 10. al 20 del mes siguiente a aquel en que haya sido retenido mediante la presentación de una declaración en las formas aprobadas por la Secretaría de Finanzas del Estado."

## ESTADO DE MEXICO

### DECRETO NUMERO 159

#### LEY DE INGRESOS DEL ESTADO DE MEXICO PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1975.

Artículo 10. En el ejercicio fiscal de 1975 la Hacienda Pública del Estado de México, percibirá los ingresos ordinarios que a continuación se enumeran:

#### 1. Impuestos

1.1. . . . . .

1.2. . . . . .

1.14 Para el Fomento de la Educación Pública en el Estado.

1.15 . . . . . etc.



*Artículo Cuarto.* No serán exigibles los impuestos y derechos a que se refiere la presente ley, cuando la facultad impositiva del Estado esté limitada por alguna Ley Federal. En los casos en que el Estado celebre convenios con la Federación por los que se obtengan participaciones, se estará a la letra de estos por todo el tiempo de su vigencia.

LEY DE HACIENDA DEL ESTADO  
DE MEXICO

*Artículo 301.* Es objeto de este impuesto la realización de pagos por concepto de impuestos y derechos que establezcan las leyes fiscales del Estado y las de los Municipios, así como la realización de pagos del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, dentro del Territorio del Estado.

*Artículo 302.* Son sujetos de este impuesto quienes ralicen los pagos a que se refiere el artículo anterior.

*Artículo 303.-* Es base de este impuesto:

I. En la realización de pagos por concepto de impuestos y derechos estatales y municipales el monto total y

II. En la realización de pagos por concepto del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, el 45% de su monto. Tratándose de causantes que gocen de franquicias fiscales al amparo de los ordenamientos relativos al fomento económico del Estado, este impuesto lo causarán y pagarán tomando en cuenta las exenciones, reducciones u otras prerrogativas fiscales estatales de que disfruten.

Por lo que se refiere a causantes que disfruten de franquicias fiscales por acuerdo del Ejecutivo del Estado, este impuesto lo causarán y pagarán sobre el monto total de los impuestos y derechos sin tomar en consideración las prerrogativas fiscales concedidas.

*Artículo 304.* Este impuesto se causará y pagará a razón del 15% sobre su base.

*Artículo 305.* El pago de este impuesto se hará en el momento en que se realicen los pagos de impuestos y derechos a que se refiere el artículo 301.

Los Municipios recaudarán este impuesto por los créditos fiscales derivados de impuestos y derechos que establezcan las leyes fiscales municipales y lo enterarán a las oficinas recaudadoras del Estado a más tardar a los cinco días del mes siguiente en que se recauden.

Artículo 306. Este impuesto no se causará cuando se trate de la realización de pagos por:

I. Los derechos por servicios prestados por el Registro Público de la Propiedad a Instituciones de Crédito, de seguros o fianzas.

II. Los derechos por servicios de tránsito siguientes:

a) Dotación de placas, calcomanías y expedición de tarjetas de circulación de vehículos de motor.

b) Expedición de licencias para conducir vehículos de motor, y

c) Otros servicios cualquiera que sea su naturaleza, que tengan como causa los vehículos de motor.

III. Las aportaciones de mejoras para obras públicas y los derechos de cooperación para obras públicas, y

IV. Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles en su tas a del 1.8%."

#### B. OPINIONES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

Existiendo diversas opiniones oficiales sobre el particular, es necesario ubicar las dependencias que las han emitido, para después someter al análisis cada una de sus opiniones y valorar las resoluciones dictadas por los Estados, auspiciadas por la actitud de las autoridades federales.

Las opiniones vertidas por los técnicos fiscales de las dependencias son:

- A) Subsecretaría de Ingresos.
- B) Dirección General de Ingresos Mercantiles.
- c) Comisión Nacional de Arbitrios.

El *Tratadista* licenciado Sergio Francisco de la Garza \* expone en su libro "Derecho Financiero Mexicano", que:

"La Subsecretaría de Ingresos está encargada de auxiliar en los asuntos de carácter técnico en materia de impuestos. Suple al Secretario de Hacienda en ausencia de los subsecretarios de crédito y de Egresos. Tiene a su cuidado el despacho en acuerdo de los asuntos fiscales y legales de las siguientes dependencias: Administración General de Impuestos al Ingreso; Dirección General de Aduanas; Dirección General de Impuestos Interiores; Dirección General de Oficinas Federales de Hacienda; Dirección General del Impuesto sobre la Renta; Dirección General de Ingresos Mercantiles; Dirección General del Registro Nacional de Automóviles; Dirección General de Auditoría Fiscal Federal; Procuraduría Fiscal; Dirección General del Registro Federal de Causantes; Dirección General de Causantes Menores."

#### DIRECCION GENERAL DE INGRESOS MERCANTILES

"En general corresponde a esta Dirección, la administración y control del mencionado impuesto, mediante:

1. El logro del cumplimiento espontáneo de los causantes con sus obligaciones fiscales.
2. El logro de la coordinación de los Estados no acogidos a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
3. El mejoramiento de las relaciones con los Estados coordinados.
4. La práctica de revisiones por giros y zonas.
5. El dictado de resoluciones sobre actas de auditoría en coordinación y simultáneamente con la Dirección General del Impuesto sobre la Renta.

\* De la Garza Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Págs. 77 a 84. México 1969.

6. La resolución de asuntos relacionados con devoluciones de impuestos, reconsideraciones administrativas y juicios ante el Tribunal Fiscal de la Federación y Tribunales Judiciales, así como el control total de los establecimientos con ingresos gravables y la producción de estadísticas relacionadas con el impuesto que administra.

#### COMISION NACIONAL DE ARBITRIOS

Esta Comisión creada por la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados está integrada actualmente por el Secretario de Hacienda y Crédito Público que la preside; por un representante de la Secretaría de Gobernación; por un representante de la Secretaría de Economía; por cinco representantes de las entidades federativas que al efecto se consideran distribuidas en otras tantas zonas fiscales; por tres representantes de los causantes que solo tienen voz informativa y por un representante federal, designado por la Secretaría de Hacienda, que lo preside en ausencia del Secretario.

Compete a la Comisión Nacional de Arbitrios: proponer medidas encaminadas a coordinar la acción impositiva de los Gobiernos Federales y Locales; actuar como consultor técnico para la expedición de leyes en materia fiscal, a solicitud del Gobierno Federal o de los Estados de la República; gestionar el pago oportuno de las participaciones en impuestos federales que corresponden a las entidades federativas y a los municipios, y ejercer las facultades que le confiere la Ley de Coordinación Fiscal, cuando existan restricciones indebidas al comercio en alguna de las entidades federativas."

En atención a la dificultad que representaba y representa la uniformidad de la interpretación de las normas legales en cuanto interviene la Dirección Administradora del gravamen, las entidades federativas y la Comisión Nacional de Arbitrios, el C. Secretario de Hacienda y Crédito Público, expidió un Acuerdo el 18 de mayo de 1954 con el que intentó solucionar el problema de la siguiente manera:

Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Secretaría Particular.

Núm. 101-000647

### Acuerdo a las Dependencias de las Secretarías:

La Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados encomienda a la Comisión Nacional de Arbitrios entre otras actividades, las de proponer medidas encaminadas a coordinar la acción impositiva de los Gobiernos Federal y Locales y gestionar el pago oportuno de las participaciones en impuestos federales que corresponden a las entidades federativas y a los municipios.

Para que la Comisión Nacional de Arbitrios pueda realizar estas actividades, es indispensable uniformar el criterio de la Secretaría en lo que respecta a la resolución de las consultas a que se refiere el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, siempre que afecten a los Estados o a los Municipios y en lo que atañe a la resolución de las gestiones y reclamaciones de los Gobiernos de los Estados y de los Municipios; que se relacionen con el pago de sus participaciones, cuotas adicionales y anticipos.

En esta virtud he juzgado conveniente expedir el siguiente acuerdo:

En los casos en que la interpretación de las leyes fiscales federales y la resolución de las consultas presentadas a la Secretaría afecten las participaciones, cuotas adicionales o anticipos que deben percibir los Gobiernos Locales y los Municipios de la República, las diversas Direcciones de la Secretaría antes de fijar dicha interpretación, recabarán la opinión de la Comisión Nacional de Arbitrios, expresando su parecer.

Si coinciden ambas dependencias se resolverá desde luego la consulta fijando la interpretación legal correspondiente. En los casos de discrepancia, resolverá el C. Subsecretario con quien acuerde la Dirección respectiva.

Se turnarán a la Comisión Nacional de Arbitrios las gestiones, consultas y reclamaciones que los Gobiernos de los Estados y los Municipios presenten con relación al pago de sus participaciones, expresándose la opinión de la dependencia que haya recibido dicha gestión, para que la Comisión Nacional de Arbitrios recabe el acuerdo correspondiente.

A t e n t a m e n t e .

Sufragio Efectivo no Reelección.

México, D.F., a 18 de mayo de 1954.

El Secretario de Hacienda y Crédito Público.

Visto el procedimiento interno, procede ahora revisar en detalle la posición asumida por los Estados y concomitantemente las opiniones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Se pueden resumir en tres las opiniones. La primera de ellas la atribuimos tanto a las autoridades federales como a las entidades federativas; la segunda es la adoptada por la Dirección General de Ingresos Mercantiles y la Comisión Nacional de Arbitrios y la tercera la adoptada por la Subsecretaría de Ingresos.

#### PRIMERA OPINION.

Los convenios de coordinación celebrados entre Federación y Estados a partir del año en que se implantaron las tasas generales del 4% y especiales del 10% \* salvo en lo que se refiere a la administración y recaudación del impuesto tenían la intención de ser un convenio tipo, cosa que no se logró por exigencias o necesidades de las Entidades Federativas.

En efecto, al revisar la cláusula tercera de los distintos convenios de coordinación, se advierte que son iguales salvo tres excepciones que constituye lo que he denominado primera opinión. Los convenios que tienen una cláusula tercera distinta a la de los demás convenios pertenecen a los Estados de Chihuahua, Sinaloa y Yucatán. \* \*

Sin embargo puede observarse que el fondo de la cláusula tercera es el mismo para esos Estados solo que he ahí la distinción se han adicionado oraciones que a mi juicio resultan innecesarias, en virtud de que su texto se halla refundido en la redacción de la propia Ley de Ingresos Mercantiles o bien en otros ordenamientos como a continuación se demuestra.

#### C H I H U A H U A

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público autoriza expresamente al Estado de Chihuahua para que grave al comercio y a la industria

\* Año de 1973.

\*\* Los convenios de los Estados de Chihuahua y Yucatán fueron publicados en el Diario Oficial de la Federación del día 22 de marzo de 1973. El convenio de Sinaloa fue publicado en el mismo Diario, el día 30 de ese mismo mes.

con lo siguiente:

### Critica

A) Contribuciones especiales o impuestos extraordinarios a cargo de las personas que se beneficien de manera especial con alguna obra o servicio público, mismos que deberán destinarse a cubrir los gastos que requerirá la propia obra o servicio, sea que se encuentren actualmente en vigor o que en el futuro se establezcan.

Por no tratarse del concepto de impuesto sino de contribuciones especiales no debia haberse tomado en consideración esta solicitud del Estado.

B) Impuesto sobre Ganadería.

Su texto se halla comprendido en la fracción V del artículo 81.

C) Impuesto sobre la enajenación de avena.

Su texto se halla comprendido en la fracción IV inciso a) del artículo 81.

D) Impuesto sobre enajenación de algodón y semilla.

Se presume que el Estado no está coordinado en cuanto al impuesto sobre depepite de algodón en rama y no siendo una materia reservada a la federación, el Estado puede coincidir estableciendo impuestos locales y municipales. Pretender encontrar un apoyo en un convenio de coordinación implica desconocer el alcance del artículo 124 constitucional.

E) Impuesto sobre la producción y venta de bebidas alcoholicas, alcohol, excepto cerveza y los vinos de mesa elaborados con uva fresca del país.

Su texto se halla comprendido en las fracciones X y XI del artículo 81.

F) Impuesto sobre gasolina y demás derivados del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Consumo de Gasolina.

Se trata de una fuente impositiva exclusiva de la federación y en la ley ordinaria se otorga facultad a los Estados para establecer contribuciones. Creo innecesario buscar un apoyo en un convenio cuando ya se tiene éste en una Ley ordinaria.

G) Impuesto sobre la venta de primera mano de azúcar a razón de \$ 0.02 (dos centavos por kilo)

Siendo ésta una fuente impositiva en la que pueden coincidir tanto Federación como Estados en virtud del sistema de distribución de competencias, estimo innecesaria la autorización.

H) Impuesto sobre arrendamientos.

El arrendamiento constituye un acto civil y no mercantil, por lo que tal actividad no causa el impuesto. Sin embargo la Ley conceptúa a los arrendamientos como "exentos del gravamen" en la fracción XI de su artículo 18, para excluirlos de toda obligación en el artículo 31. En mi concepto que opera la supremacía del artículo 124 Constitucional, estimo innecesaria la autorización.

I) Impuesto sobre profesiones y ejercicios lucrativos.

Siendo ésta una fuente impositiva en la que pueden coincidir tanto Federación como Estados en virtud del sistema de distribución de competencias, estimo innecesaria la autorización.



J) Impuesto sobre ventas accidentales.

No obstante que el Estado se reserva la facultad de gravar estas ventas, no ha sido objeto de regulación en la legislación estatal. Considero que la razón puede ser el difícil control y la vigilancia del impuesto. Igualmente considero que deben gravarse los actos civiles y por tanto opera la supremacía del artículo 124 Constitucional, por lo que es innecesaria la autorización.

K) Una cuota adicional a todas sus contribuciones locales que graven al comercio o a la industria inclusive sobre la participación que al Estado de Chihuahua corresponde en el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles que se destinará a la Universidad Autónoma de Chihuahua.

Por ser este gravamen semejante a los establecidos en Baja California Norte y Estado de México remitimos al lector al apartado respectivo.\*

#### S I N A L O A

Queda a salvo el derecho del Estado de gravar la producción, especialmente la agrícola y la ganadera.

Su texto se halla comprendido en las fracciones IV inciso a) y V del artículo 81.

#### Y U C A T A N

En particular podrá gravar la desfibración y elaboración de henequén y de otras plantas productoras de fibra y la venta de vástagos de henequén y similares.

Su texto se halla comprendido en la fracción V del artículo 81.

\* Inciso c) de este capítulo.

En mi opinión que las adiciones citadas salvo la última del Estado de Chihuahua son innecesarias, solo que las necesidades de esas entidades federativas pueden obedecer a que los causantes de esas regiones estén acostumbrados a la enumeración taxativa de giros y en mérito de múltiples aclaraciones individuales procuran eliminar las cláusulas o definiciones de tipo general o bien cuando estas existen, se les indica cuales son los giros que la autoridad grava en las mismas.

En tales condiciones esta opinión no puede prevalecer como directriz ya que como se ha indicado no es mas que una serie de aclaraciones que solo sirven a las autoridades locales para la correcta administración y recaudación de sus impuestos, pues es manifiesto el atraso de ese tipo de legislaciones. Incluso esos sujetos por la índole de sus actividades pueden llegar a ser causantes de impuestos federales y el legislador no va a retroceder en sus progresos técnicos, porque un grupo reducido de causantes no sepa tipificar la índole de sus actividades en definiciones o conceptos genéricos y sí puede dar origen la presente situación a que las personas piensen que las autoridades federales las están sorprendiendo.

#### SEGUNDA OPINION.

En busca de fuentes impositivas el Gobierno del Estado de Tabasco formuló una consulta a la Dirección General de Ingresos Mercantiles para conocer la interpretación del último párrafo del artículo 81 de la Ley y saber que otro giro o efecto podía gravarse localmente.

La Dirección General de Ingresos Mercantiles en cumplimiento del acuerdo del Secretario de Hacienda y Crédito Público de fecha 18 de mayo de 1954, solicitó a la Comisión Nacional de Arbitrios le diera a conocer su opinión para que al tenor del mismo acuerdo se desahogara la consulta formulada.

Desgraciadamente no fue posible conocer los fundamentos legales de la opinión emitida por la Comisión Nacional de Arbitrios dado el herme-

tismo de la administración, por lo que sólo me referiré al oficio girado por la Dirección General de Ingresos Mercantiles, cuyo texto es el siguiente:

Dirección General de Ingresos Mercantiles.

Sub-Dirección de Consulta y Coordinación.

Departamento de Consulta.

Oficio No. 313-IA-1a.-28956

Asunto: Se le autoriza a gravar los giros que se indican.

México, D.F., 8 de septiembre de 1972.

C. Secretario de Finanzas del Estado  
Departamento de Ingresos Mercantiles  
Palacio de Gobierno  
Villahermosa, Tabasco.

Su oficio No. 852 de 21 de febrero último.

Habiendo escuchado la opinión de la Comisión Nacional de Arbitrios, con fundamento en el último párrafo del artículo 81 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles se autoriza al Gobierno de ese Estado a gravar los ingresos que se obtengan por la explotación de los giros a que se refieren las fracciones III, IV, incisos a) c), d), n) y ñ), VIII primera parte, IX, XVI, XVII, XVIII y XXIII del artículo 18 del propio ordenamiento.

De esta autorización se excluyen los ingresos que conforme a nuestra Constitución Política están reservados a la imposición federal y

aquellos que conforme a las leyes federales respectivas no deben quedar afectos a impuestos locales o municipales, en virtud de que esa entidad federativa perciba las participaciones concedidas por las mismas leyes.

A t e n t a m e n t e .

Sufragio Efectivo, no Reelección

El Director General. "

TERCERA OPINION.

El Gobierno del Estado de México, también acudió a la Dirección General de Ingresos Mercantiles solicitando le indicaran si era factible el establecimiento del impuesto para el fomento de la Educación Pública \*, consulta que fué formulada y resuelta antes de la celebración del convenio de coordinación, lo cual indica que fué un intento del Estado para allegarse mas recursos con el propósito de cubrir sus gastos públicos.

Mas que a una investigación me atengo a los términos del acuerdo del 18 de mayo de 1954, para sostener que en esta ocasión y conociendo los antecedentes de la opinión emitida al Estado de Tabasco, la Dirección General de Ingresos Mercantiles y la Comisión Nacional de Arbitrios no estuvieron de acuerdo en autorizarle el establecimiento de ese impuesto al Estado de México.

En tales condiciones y sometido este asunto al acuerdo del Subsecretario de Ingresos, se giró un oficio en los siguientes términos:

Febrero 9 de 1973.

C. Gobernador del Estado de México.

Me permito manifestar a usted que no implica violación al convenio de coordinación respectivo, celebrado entre ese Estado y la Federación para la administración y recaudación del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercanti-

Tal afirmación la baso en que el C. Subsecretario de Ingresos resolvió la consulta mediante oficio del día 9 de febrero de 1973 y el convenio fué firmado el día 20 de ese mismo mes.

les, el que esa entidad federativa cobre el importe del 15% adicional para aplicarse íntegramente al gasto público para el fomento de la educación en el mismo, tomando como base la participación que al propio Estado corresponde en el Impuesto Federal citado.

A t e n t a m e n t e .

El Subsecretario de Ingresos."

Justo es reconocer aquí a la Dirección General de Ingresos Mercantiles y a la Comisión Nacional de Arbitrios que hicieron un esfuerzo por mantener la uniformidad de resolución, pero acaso habrán olvidado que la primera autorizó mediante convenio al Estado de Chihuahua a que cobrase una cuota adicional semejante a la que estableció el Estado de México y que la Comisión Nacional de Arbitrios también conociéndola publicó el convenio. Cabe preguntar qué se hizo para el caso de Chihuahua que fue autorizado sin mayor trámite?

El problema ya planteado adquiere caracteres mayores en cuanto a que es de todos conocido que los Estados se imitan en cuanto al establecimiento de gravámenes y si hoy el problema solo se concreta a ocho Estados bien puede convertirse en un subterfugio para que en lo futuro exista una diversidad de gravámenes a la industria y al comercio como antaño y los esfuerzos que a la fecha se han logrado se derrumben.

Los ideales que inspiraron las tres convenciones nacionales fiscales han sido olvidados en un momento de debilidad del Gobierno Federal y los técnicos fiscales tanto federales como estatales continúan elaborando tesis artificiosas, verdaderos malabarismos jurídicos tendientes a defender una postura que ni es legal ni es la justa, mientras que el causante se aleja cada vez más de ellos al ver violados los principios de seguridad y de certeza, volviendo los ojos hacia un poder judicial influenciado poderosamente por el Ejecutivo Federal, esperando pacientemente a que se realice en México un solo ideal que llamamos justicia.

C. ANTECEDENTE DEL ARTICULO 81 DE LA LEY. DOCTRINA Y FALLOS JUDICIALES.

Habíamos dicho en líneas anteriores que las interpretaciones asumidas tanto por el Gobierno Federal, Estados y Comisión Nacional de Arbitrios se resumen a dos: la primera consistente en que el párrafo último del artículo 81 se refiere a los giros exentos que señala la Ley en su capítulo V y que no se hallan en la enumeración de giros del artículo 81; la segunda consistente en que el párrafo último del artículo 81 se refiere a aquellas actividades que no se hallan comprendidas en el artículo 10. de la Ley de la materia que contiene el hecho imponible.

Parcialmente se apoya la primera interpretación en cuanto a que en la propia ley, se expresa literalmente:

CAPITULO V

De los Ingresos Exentos

Artículo 18. No causan el impuesto.

I. . . . .

II. . . . . "

Como el problema de esta interpretación se circunscribe a la determinación de si se hallan o no facultados los Estados para gravar los giros que enumera el artículo 18, Estos han manifestado que pueden gravar su totalidad, con la limitación de no haber celebrado convenios con el Gobierno Federal para participar en el rendimiento de los llamados impuestos especiales. Desde luego ellos mismos descartan la posibilidad de gravar fuentes exclusivas de la Federación.

La segunda interpretación cuenta con mejores argumentos jurídicos de fondo y hasta la fecha el mejor defensor de los mismos lo ha sido el Gobierno del Estado de México, quien incluso elaboró el estudio comparativo que se analiza en forma separada y al cual nos remitimos.

Como se podrá apreciar la labor de desentrañar el contenido del párrafo último no es tarea fácil cuando existen dos opiniones contradictorias y ambas han tenido apoyo por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En tales condiciones existe la necesidad de hurgar la Ley inicial y sus diversas reformas, acudiendo a la doctrina y tesis jurisprudenciales en los puntos que sea necesario. Para facilitar la exposición opte por analizar las interpretaciones en el siguiente orden:

#### PRIMERA INTERPRETACION.

La simple lectura de que en un capítulo de la Ley fiscal se utilicen indistintamente los conceptos de exención y no causación del impuesto para lograr la solución del no pago del gravamen me parece que ha sido el motivo principal de la confusión que existe, aunado ello a la remisión que se hace en algunos incisos del artículo 81 a los incisos del artículo 18. Tal situación se agrava cuando la Dirección de Ingresos Mercantiles y la Comisión Nacional de Arbitrios opinan en el oficio expedido al Estado de Tabasco que se le faculta a gravar diversos giros del artículo 18.

Desde luego señalo que es una aberración el que en una ley de tanta importancia se utilicen conceptos distintos pretendiendo que su significado sea el mismo, para establecer medidas de desgravamiento como lo es la exención, por lo que se impone precisar cual es a nuestro juicio la interpretación correcta a los conceptos de sujeto, no sujeto y sujeto exento del impuesto.

En la doctrina existe uniformidad en cuanto a las ideas de fondo para cada uno de los conceptos y si acaso varían en la forma, ello obedece a un estilo propio de redacción. Así vemos que los conceptos en forma generalizada responden a las siguientes ideas:

## A) EN CUANTO AL CONCEPTO DE SUJETO O CAUSANTE.

El causante o contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio y si se me permite la expresión, es obligado por naturaleza, por que con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo. \*

Por su parte el Tratadista Carlos Giuliani expresa que "sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero. \*\*

El Tratadista licenciado Ernesto Flores Zavala designa al sujeto pasivo por adeudo propio con el nombre de sujeto pasivo con responsabilidad directa y señala que la responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir, la persona que produce o que es propietaria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado, etc., y agrega "es decir que se encuentra en la situación que da nacimiento al crédito" y que "la persona que tiene esta responsabilidad es el verdadero deudor del crédito fiscal."\*\*\*

La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles define en su artículo 10 a los sujetos de la misma de la siguiente manera:

"Es sujeto de este impuesto la persona física o moral que habitualmente obtiene el ingreso con motivo de operaciones gravadas por esta ley, realizadas o que surtan sus efectos en Territorio Nacional."

El Código Fiscal de la Federación define a los sujetos pasivos en su artículo 13 de la siguiente manera:

"Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal.

También es sujeto pasivo cualquier agrupación que consti-

\* Jarach Dino. El hecho imponible P. 131-132. Citado por el licenciado Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano p. 450. México 1969.

\*\* Giuliani Fonrouge Carlos M. Derecho Financiero. p. 388. Buenos Aires 1970.

\*\*\* Flores Zavala Ernesto. Elementos, etc. Págs. 86 y 87. Citado por el licenciado Sergio Francisco de la Garza. Obra citada.



*tuya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales."*

**B) EN CUANTO AL NO SUJETO A LA LEY.**

*Es claro que la actividad desarrollada por el no causante no queda configurada en el hecho generador de la obligación fiscal. Por tal motivo no puede surgir ninguna obligación a su cargo, pero por diversas razones el legislador incluye normas de carácter positivo para estos sujetos tendientes a determinar que precisamente su actividad no se tipifica como generadora de obligaciones fiscales.*

*El argumento que creemos tiene mayor solidez para la inclusión de tales normas en la ley es para que ciertas situaciones o personas sin estar lógicamente comprendidas en los presupuestos de hechos previstos en la ley, no se preste a que por confusión creen que sí lo están.*

*Una situación o una persona no causará el impuesto porque la norma tributaria que configura el hecho generador lo hace no con amplitud, sino que al delimitar su concepto deja fuera de su ámbito a una serie de situaciones y personas. Es decir el hecho imponible se orienta a definir en sentido positivo la cláusula de tipo general que comprende situaciones o personas. Todo aquello que no se configure dentro del hecho imponible no causará el impuesto.*

*Creemos que en un afán de delimitar tanto a los sujetos como al objeto en la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, el legislador incrustó una serie de normas aclaratorias respecto a personas o a situaciones que no causan el impuesto y que por la forma como está redactado el capítulo V se ignora si pretendió decir que están exentas o que no causan el impuesto.*

*En términos estrictamente jurídicos existen actividades en el artículo 18 que no causan el impuesto y otras que están exentas del mismo, como a continuación se demuestra:*

Actividad que no causa el impuesto: Prestación de servicios profesionales ejercida por la persona física.

El artículo 10. de la Ley en su fracción III señala como objeto del impuesto la prestación de servicios, pero aclara en forma inmediata en su artículo 60. que las prestaciones de servicios, objeto del impuesto, son las de índole mercantil.

En la fracción XXV del artículo 18 se señala que no causan el impuesto los ingresos que procedan de la prestación de servicios profesionales. Sin embargo el título del capítulo se refiere a "los ingresos exentos". En forma indirecta podríamos decir que la ley conceptúa indebidamente a los profesionistas como causantes exentos ya que en el artículo 31 señala obligaciones para éstos y libera expresamente a los comprendidos en la fracción XXV.

Ahora bien, no obstante que la ley es confusa, la autoridad administradora del impuesto ha dictado resoluciones a título individual que consideramos correctas como la que a continuación se transcribe:

"Las percepciones que se obtienen por consejero espiritual, no son de índole mercantil y no causan el impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, por no quedar comprendidas en ninguno de los supuestos a que se refiere el artículo 10. de la Ley de la materia." \*

Actividad que sí causa el impuesto pero que está exenta del mismo: La construcción de obras públicas inmuebles.

La actividad de los constructores de obras se tipifica en el punto III del artículo 10. de la Ley por lo que configurándose el hecho imponible causa el impuesto con la tasa genérica del 4%. Hasta aquí podemos decir que constituye el principio general.

Las constructoras también celebran contratos de obra con los Gobiernos Federal, Estatales y Municipales por lo que causándose el impuesto, las constructoras podrían legalmente repercutir su costo al propio Gobierno y este se varía en la necesidad de cubrirlo. Pues para evitar este círculo de recaudar el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles de los

\* Oficio número 5672 del 19 de febrero de 1969, Expediente: TETJ 160819. Publicado en la Edición de la LEY Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles con motivo del 250. Aniversario de la creación de la Dirección General de Ingresos Mercantiles. p. 109. México 1975.

constructores derivado de obra ejecutada para los Gobiernos, se prevé una exención en la fracción XVIII del artículo 18 de la Ley.

Ahora bien, la terminología que utilizó el legislador es nuevamente confusa. Quiso decir que esta actividad (cuando se ejecuta la obra pública) está exenta o que no causa el impuesto? En mi opinión se configura el concepto de la exención.

Por su parte la Secretaría de Hacienda utiliza indistintamente los términos de exención y no causación del impuesto en los documentos que a continuación se indican.

Una resolución dictada por la Dirección General de Ingresos Mercantiles a un constructor de obra pública, literalmente expresa:

*"No se causa el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles en los términos del artículo 18 fracción XVIII de la Ley relativa, sobre las percepciones que se obtengan por la celebración de contratos de construcción de inmuebles para obras públicas con la Federación, Estados, Distrito y Territorios Federales, Municipios y Organismos Descentralizados.*

El precepto citado excluye de la franquicia que se establece, a los contratos de suministro, enajenación de bienes y prestación de servicios a las entidades y organismos mencionados, aún cuando se relacionen con la ejecución de obras públicas y excluye también a los subcontratistas por lo que en estos casos y en los de obra mueble, se causa el gravamen conforme al artículo 10. fracción I o III de la ley de la materia, según se trate de enajenación de bienes o de prestación de servicios y obra mueble. \*

En la exposición de motivos a la reforma de la Ley en el año de 1966, literalmente se expresa:

"XIV. En materia de Ingresos Mercantiles se precisan conceptos de exención de impuestos respecto de las legumbres, verduras y frutas en estado natural, indicando que solo estarán exentas siempre que no se modifique su forma, estado o composición; de los ingresos obtenidos por la primera enajenación de mercancías gravadas por impuestos generales sobre la producción, explotación o ventas de primera mano, señalando que sólo procederá cuando las mercancías se enajenen sin someterlas a nuevos procedi-

\* Oficio No. 30181 del 25 de enero de 1966. Expediente: SCC 520205. Publicado en la Edición de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles con motivo del 25o. Aniversario de la creación de la Dirección General de Ingresos Mercantiles p. 110. México 1975.

mientos de elaboración, transformación o adaptación y siempre que conserven el mismo estado y condiciones en que fueron gravados por los impuestos citados y de los ingresos que perciban los constructores de inmuebles para obras públicas, cuando provengan directamente de los contratos que celebren con la Federación, Estados, Distrito y Territorios Federales, Municipios y organismos descentralizados, aclarándose que no se aplicará la exención a los ingresos obtenidos por el suministro, enajenación de bienes y prestación de servicios a las entidades y organismos mencionados, aún cuando se relacionen con la ejecución de obras públicas y se elaboren o adapten con sujeción a determinadas especificaciones. Se establece la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para estimar los ingresos gravables de los contribuyentes cuando no puedan ser determinados conforme a los preceptos ordinarios de comprobación."

En tales condiciones y a reserva de que en el capítulo inmediato definamos el concepto "exención", es deseable que en la Ley se efectúe un deslinde entre las actividades exentas del impuesto y las que no lo causan, o bien se derogen estas últimas actividades.

#### C) EN CUANTO AL SUJETO EXENTO.

En términos gramaticales eximir significa relevar del cumplimiento de una obligación, dispensar el acatamiento de una regla. En torno al concepto de exención existen varias definiciones sin embargo las notas que caracterizan a la generalidad son solo dos: la circunstancia de haberse realizado el hecho generador de la obligación fiscal y la exclusión del cumplimiento de pago del tributo.

La exención tributaria ha de establecerse siempre en la Ley de acuerdo con el principio de legalidad. Puede ocurrir que la exención sea inseparable del hecho generador de la obligación fiscal como un elemento estructurador del propio presupuesto, constitutiva de él, de suerte que el fundamento objetivo de la obligación tributaria no puede, en tales casos, configurarse sin contar con la exención que lleva en su propia entraña. Es el caso por ejemplo de cuantas normas prevén mínimos imponibles en las que va embebida la exención de las cantidades inferiores al mínimo sujeto a tributación.

Fero ocurre que el establecimiento de la exención en su gran mayoría no altera la estructura básica del tributo, sino solo su ámbito material o personal, o sea se excluye a las personas o a las situaciones. La exención se refiere a hechos o personas que están sujetas al pago del impuesto al igual que los demás sujetos y para relevarlos de tal carga es necesario que la ley lo declare expresamente.

Esta última clase de exenciones las divide el Tratadista Fernando Sainz de Bujanda en objetivas y subjetivas, entendiéndolo por las mismas lo siguiente: \*

El nacimiento de la exención objetiva se conecta con la efectiva realización de unas circunstancias fácticas que, en hipótesis, prevén las normas tributarias. Para la exención objetiva como para toda exención es, por tanto, ineludible la existencia de una norma excluyente, dado que, sin ella, el supuesto que se contemplaría quedaría sometido al impuesto por aplicación de las normas generales que determinan la esfera de sujeción al tributo. En tal sentido, es perfectamente correcta toda la doctrina que destaca que la exención opera como exclusión de una obligación tributaria, pero para que la exclusión se produzca es necesario que la norma proceda a formular una nueva definición; la del supuesto exento. La exención por tanto no se produce porque la norma jurídica decreta que la obligación no surge, a pesar de haberse producido el hecho imponible, sino por haberse producido el hecho exento. El hecho imponible exento necesita por lo tanto, ser valorado y definido por la Ley. Se trata de un supuesto fáctico especial que la norma necesita acatar dentro del hecho imponible general. Resulta, pues, que la técnica jurídica de la exención no entraña una mera exclusión, sino también un proceso lógico que conduce a una especificación positiva del presupuesto de hecho, apta para generar un efecto jurídico distinto al nacimiento de la obligación tributaria al efecto desgravatorio.

La exención subjetiva se produce en el área de las personas obligadas al tributo. Lo que con ellas se pretende no es, como en el caso de

\* Sainz de Bujanda Fernando. Hacienda y Derecho. Tomo III. Págs. 447 y sgts. Madrid 1963.

tas objetivas, que determinados hechos, situaciones o actividades queden excluidos del ámbito de aplicación del impuesto, a pesar de estar lógicamente comprendidas en el presupuesto de hecho definido por la norma, sino que ciertas personas, o categoría de personas; no vengan obligados a contribuir, a pesar de encontrarse en el supuesto fáctico de la imposición en la relación definida por la ley para que esa obligación pudiera producirse a cargo de ellas. La exención se concede *intuitu personae*.

El presupuesto de hecho, en la exención subjetiva, no necesita ser modificado por la ley para que la desgravación se produzca. La exención no se apoya en un hecho imponible exento, que es innecesario, por tanto definir. Por el contrario la exención nace para el sujeto beneficiado, cuando se produce el hecho imponible que, respecto a la generalidad de las personas da origen a la obligación de contribuir, cuando tales personas se encuentran con ese hecho en la relación prevista por la ley para que la expresada obligación surja. La exención subjetiva excluye, pues, el nacimiento de la obligación tributaria a cargo del sujeto exento, lo que no impide, por tanto, que aquella pueda surgir a cargo de otras personas distintas.

Por su parte el Tratadista licenciado Sergio Francisco de la Garza cuando aborda este problema se apoya en opiniones de autores extranjeros para clasificar las exenciones previstas en los ordenamientos mexicanos y elabora la suya al señalar que en palabras de Jarach, las exenciones objetivas son hechos que entran en la definición legal del supuesto de la imposición, o sea, del hecho imponible y que el legislador excluye de la imposición. En forma inmediata señala el licenciado de la Garza que en su concepto las exenciones objetivas son aquellas en las que se excluye de la imposición el aspecto objetivo del hecho imponible, es decir, no quedan excluidos de la ley hechos imponibles que, de no ser por la exención, quedarían comprendidos en la ley y erigidos, consecuentemente, en hechos imponibles.

Al referirse el Tratadista mexicano a las exenciones subjetivas nos brinda los conceptos siguientes: Para Jarach, exenciones subjetivas son aquellas en que determinados hechos imponibles se atribuyen a sujetos que resultarán contribuyentes, pero, por su naturaleza especial, y atendiendo a fines de diferente índole, como de fomento, de favorecimiento, etc., quedan exentos del impuesto. Según Giannini el concepto de exención subjetiva, en sentido propio, se da tan solo en los casos en que la ley, mediante una disposición de derecho singular, declara no obligada al pago del impuesto a una persona o a una categoría de personas que, conforme a las disposiciones más generales de la propia Ley, quedarían comprendidas entre los sujetos pasivos, y no en los casos en que, por el modo de estar descrito y circunscrito en la ley el presupuesto del tributo, aquella persona o aquel grupo de personas no resultan incluidos entre los sujetos pasivos del impuesto. \*

Con lo anterior considero que es unánime la opinión doctrinaria en el sentido de distinguir entre la no causación o no sujeción a la ley y el causante exento. El criterio de distinción estriba en que, en la no-causación no se configura la actividad desarrollada por la persona en el presupuesto de hecho que la ley define como hecho imponible, en tanto que, en el causante exento si coincide el ejercicio de su actividad con el presupuesto de hecho que la ley define como hecho imponible y se libera a la actividad o al sujeto de la tributación mediante el concepto de la exención.

Como en este trabajo uno de los propósitos que me guían es la sistematización en aquellos conceptos que sean necesarios, considero que en el artículo 18 de la Ley podemos distinguir a los no causantes del impuesto de los sujetos exentos, a través de la siguiente forma: Si realizamos la derogación de cada una de las fracciones del artículo 18 hallaremos dos resultados; el primero que consistirá en que todas aquellas actividades que no coinciden con el hecho imponible son aquellas por las que no se causa el impuesto y que por tanto es innecesaria su regulación en la Ley Federal, vgn la prestación de servicios profesionales ejercida libremente por la persona física; el segundo que consis-

\* De la Garza Sergio Francisco. Obra citada, Págs. 480 y sgts.

tirá en que todas aquellas actividades que sí coinciden con el hecho generador y que por tanto si suprimimos el supuesto exento --- atendiendo a la actividad o al sujeto --- se producen todos los efectos de la ley y obviamente estarán obligados a pagar el tributo, de donde se descubre que en las exenciones normalmente se tiene la calidad de causante, solo que la forma como opera el supuesto exento, suspende en ocasiones no solo la obligación del pago del gravamen sino también las obligaciones secundarias.

Si llevamos estas ideas a un aspecto contencioso veremos que el principal argumento que someterán a discusión los causantes exentos, será el consistente en determinar si se halla o no consagrada en la ley el supuesto exento --- ya sea a la persona o a la actividad --- a virtud del cual la administración activa no puede exigir el pago del tributo en virtud de haberse operado una excepción, no obstante que coinciden la actividad del sujeto y el hecho imponible. Esta situación difiere para los no causantes ya que el principal argumento consistirá en que su actividad no coincide con la que la ley señala como hecho imponible y que ninguna relevancia tiene para ellos el que se les exima de una obligación que no existe.

Ahora bien, el Poder Judicial comparte las ideas vertidas por la doctrina en la siguiente tesis:

"Causante. Es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del fisco; esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley es decir, cuando se realiza el hecho generador del crédito.

No causante. Lógicamente es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la Ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal.

Causante exento. Es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.

Revisión Fiscal 218/62.- Seguros de México Bancomer, S.A., 27



de noviembre de 1967- 5 votos.- Ponente José Rivera Campos.  
 Semanario Judicial de la Federación. Sexta Época. Volumen  
 CXXXVIII. Tercera Parte. Diciembre de 1968. Segunda Sala  
 Pág. 25."

A la opinión de la doctrina y al fallo del Poder Judicial se aúna el criterio del C. Subsecretario de Ingresos. En efecto, con fecha 17 de abril del presente año el C. Subsecretario de Ingresos en el expediente No. 102-1048 desahogó una consulta determinando que los dividendos percibidos por una empresa como renta gravable deben tomarse en cuenta para efectos de participación de los trabajadores en las utilidades. En tal oficio, textualmente expresó: "Técnicamente es procedente hacer una distinción entre no causante de un impuesto y causante exento del mismo. No causante, lógicamente es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento, es la persona física o moral que legal o normalmente tiene la calidad de causante pero que no está obligado a enterar el crédito tributario por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia." \*

De lo expuesto, cabe afirmar que se tiene un concepto uniforme en cuanto al sujeto del impuesto, no sujeto y sujeto exento, y resulta obvio determinar que la opinión contenida en el oficio 313-1a-1a.-28956 emitida por la Dirección General de Ingresos Mercantiles y con el visto bueno de la Comisión Nacional de Arbitrios, no es la correcta por las razones apuntadas.

Pero al hacer la afirmación anterior, surgen varias interrogantes que es menester dilucidar. Tales interrogantes son: Si el párrafo último del artículo 81 no se refiere a los ingresos exentos por qué la pretensión de las entidades federativas de gravar la totalidad de giros del artículo 18? Desde cuándo surgió el error en la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles al considerar que los sujetos exentos son los mismos que no causan el impuesto, o qué quiso decir con ello el legislador? Si el párrafo último del artículo 81 no se refiere a los ingresos exentos que enumera el artículo 18, a quién o a qué situaciones se refiere entonces?

Por el desarrollo de este tema y para no incurrir en repeticiones se-

\* Publicado en la Revista "Difusión Fiscal" No. 11 correspondiente al mes de mayo de 1975. p. 29.

ñalo que en el apartado D, doy contestación detallada a cada interrogante. Sin embargo para los fines de este apartado basta señalar que los Estados al ver la enumeración de giros del artículo 81 se percataron que estos habían sido traídos, vélgase la expresión, del artículo 18 y ellas han pretendido orientar al causante en el sentido de que el último párrafo del artículo 81 es una cláusula de tipo genérico que comprende la totalidad de giros del artículo 18.

Sin embargo esta última pretensión no es correcta por las razones que a continuación se indican:

a) Desde luego se acepta que el último párrafo del artículo 81 contiene una cláusula de tipo genérico, solo que ésta se refiere a los giros o efectos por los que no se causa el impuesto y no a los ingresos exentos, que es un concepto distinto.

b) La lista de ramos o giros determinada por el artículo 81 de la ley responde al sistema enumerativo taxativo que consiste en individualizar las actividades que puedan ser gravadas por la legislación local y municipal y no al sistema enumerativo enunciativo que pretenden las entidades federativas, el cual consiste en que solo se citan actividades a título ejemplificativo.

La importancia en determinar si se sigue uno u otro sistema estriba en que el enumerativo taxativo se requiere siempre de una reforma a la ley para adicionar o suprimir alguno de los giros. En cambio en el sistema enumerativo enunciativo para lograr la adición de giros no necesita modificarse la ley.

Para sostener la afirmación de que la lista de giros determinada por el artículo 81 responde al sistema enumerativo taxativo, me baso en las siguientes consideraciones:

No existe en el artículo 81 ninguna cláusula genérica que determine a seguir alguno de los sistemas citados, sino que solo lista una serie de giros que si las entidades federativas lo desean, podrán legislar sobre los mismos, situación que responde al sistema enumerativo taxativo

Uno de los mejores argumentos para sostener que se sigue el sistema enumerativo taxativo en el artículo 81 de la ley, se halla en las diversas reformas de que ha sido objeto tal precepto, las cuales se vienen efectuando desde el año de 1949. En dichas reformas se advierte que es necesaria la voluntad expresa del legislador federal para modificar el texto legal ya sea adicionando o suprimiendo cualquier giro y que el párrafo último del artículo 81 no contiene la cláusula genérica para que las entidades federativas puedan gravar los giros del artículo 18.

c) El Poder Judicial emitió un fallo interpretando el artículo 81 de la Ley, con el cual sólo estoy de acuerdo parcialmente. Tal fallo expresa:

"IMPUESTOS ESPECIALES DE LOS ESTADOS.- Siendo expresa la enumeración que hace el artículo 81 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, al señalar los ramos con respecto a los que, las correspondientes entidades federativas, puedan establecer impuestos especiales, la autorización de la Secretaría de Hacienda que adicione para algún Estado de la Federación dichos ramos, debe también ser expresa y no tácita.

Amparo en revisión 4471/53. 14 de enero de 1957. Cía. Comercial Vacum, S.A. 5 votos. Ponente Jesús Rivera Pérez Campos. (S.J.F. 5a. Época, tomo CXXXI pág. 102). "

Comparto la opinión de que la enumeración de ramos del artículo 81 es expresa y que necesita adicionarse el ramo sobre el cual se desea que legisle el Estado. Lo que no comparto es que sea la Secretaría de Hacienda la que autorice expresamente la adición de ese giro, pues ello implicaría una auténtica reforma a la ley ordinaria, la que necesariamente tendría que observar lo dispuesto en el artículo 72 inciso f) de la Constitución, que literalmente establece: " En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos se observarán los mismos trámites establecidos para su formación."

En mi opinión que el Poder Judicial también pretendió que se aumentaran los ramos del artículo 81 con los giros del artículo 18, sin percatarse del contenido de los conceptos de la no causación y exención

del impuesto.

## SEGUNDA INTERPRETACION.

Habíamos dicho que el mejor defensor de esta interpretación lo ha sido el Gobierno del Estado de México quien elaboró un estudio comparativo entre la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y su Impuesto para el Fomento de la Educación Pública.

A continuación se transcribe el estudio comparativo y haré las consideraciones pertinentes en los puntos que a mi juicio son erróneos, tendientes a demostrar que es una tesis artificiosa.

"Creación de un impuesto especial para la Educación Pública que tenga como base de impuestos y derechos cubiertos en la entidad, así como el 45% en el pago del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles dentro del Territorio del Estado."

Una de las cuestiones que mas preocupa a los Estados para imposición de impuestos para el Fomento de la Educación Pública en el Estado que tenga como base el pago de impuestos y derechos cubiertos en la entidad, así como el 45% en el pago del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles dentro del Territorio del Estado, es el alcance que se pretende dar a los convenios de coordinación en el cobro del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles celebrado por nuestras entidades con la Federación, creemos que el mencionado convenio de coordinación de ninguna manera regula toda la materia impositiva sobre el comercio y la industria, y consecuentemente el Estado no comprometió su facultad de imponer tributos a dicha fuente por las siguientes razones:"

1. La promesa de que parte el Gobierno del Estado en el sentido de que el convenio de coordinación no regula toda la materia impositiva sobre el comercio y la industria, es falsa por las siguientes razones:

a) El convenio de coordinación determina en su cláusula tercera que el Gobierno del Estado de México, además de las fuentes enumeradas en el artículo 81 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles podrá gravar con impuestos locales o municipales los ingresos provenientes de giros o efectos por los que no se cause el impuesto a que dicha

ley se refiere, excepto los que conforme a la Constitución Política de la República están reservados a la imposición Federal y los que provengan de operaciones gravadas con impuestos federales sobre los cuales perciba participación el Estado.

Igualmente es objeto de los convenios de coordinación el que se aplique en el Territorio del Estado de México la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, cuyos hechos impositivos regulan la totalidad de operaciones industriales y mercantiles salvo aquellas fuentes impositivas reservadas expresamente a la Federación.

Considero que no existe un solo acto mercantil o industrial que no esté comprendido en los dos párrafos anteriores.

b) La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles sí regula toda la fuente impositiva que constituye el comercio y la industria ----exceptuando las fuentes impositivas que constitucionalmente pertenecen a la Federación ---- a través de los artículos 18 fracción VIII y 81.

Incluso dos materias que constitucionalmente son potestad tributaria de la Federación, se regulan en los artículos 12 fracción IX y 16 fracciones I y II, lo que no es desconocido por el legislador estatal, ya que en la fracción IV del artículo 306 de la Ley de Hacienda estableció la exención del Impuesto para el Fomento de la Educación Pública, respecto a los causantes del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles que realizaron pagos con la tasa del 1.8%.

VEAMOS AHORA EL PROCEDIMIENTO DE LA LEY.

El artículo 18 en su fracción VIII establece que estarán exentos del impuesto : los ingresos obtenidos por la primera enajenación de mercancías siempre que estén gravadas con impuestos federales sobre la producción, la explotación o venta de primera mano, que sean enajenadas sin someterlas

a nuevos procedimientos de elaboración, transformación o adaptación y que conserven el mismo estado y condiciones en que fueron gravados por los impuestos citados.

Se trata en el presente caso como lo explica atinadamente el licenciado Jorge I. Aguilar de una exención por sustitución del impuesto, ya que queda sujeta la producción de los bienes a un impuesto federal especial, gravándose las ventas subsecuentes (de la segunda mano en adelante o a partir de la nueva transformación del producto) con el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

Pero estos sujetos exentos del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, si bien es cierto que no cumplen la obligación principal (la de pago del gravamen) si quedan sujetos a obligaciones de carácter secundario como lo son las del empadronamiento, obtención de la placa metálica de causantes exentos, etc., de lo que se concluye que sí son objeto de regulación en la Ley Federal.

Ahora bien, la regulación de estas materias específicas no se agota con lo expuesto, sino que en diversos casos la Ley Federal que contiene el impuesto especial, remite supletoriamente en todo lo no previsto a la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, citando a guisa de ejemplo, los siguientes:

Ley de compraventa de primera mano de artículos de vidrio o cristal.

Artículo 10. En todo lo no previsto en esta ley será aplicable supletoriamente la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Ley del Impuesto sobre compraventa de primera mano de alfombras y tapices.

Artículo 11. En todo lo no previsto en esta ley, será aplicada supletoriamente la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Ley del Impuesto sobre compraventa de primera mano de artículos electrónicos, discos, cintas, aspiradoras, pulidoras.

Artículo 11.- En todo lo no previsto en esta ley, será aplicado supletoriamente la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

c) Por otra parte el artículo 81 establece en forma enunciativa taxativa, sobre cuales giros o ramos puede legislar el Estado estableciendo impuestos estatales o municipales, según sea el caso.

d) Finalmente la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reserva ciertas fuentes impositivas a la Federación y establece por otra parte ciertas prohibiciones a las entidades federativas (artículos 73 fracciones IX, XXIX, 117 y 118 Constitucionales). Tales materias aunque gravan la industria y el comercio consideramos que no es posible ni siquiera pensar que puedan ser objeto de un convenio de coordinación pues las facultades las otorga la Constitución para que se ejerciten y no para delegarse o evadirse y si establece prohibiciones es porque desea que haya abstenciones en uno u otro sentido.

La situación descrita anteriormente priva desde 1949, fecha en que se efectuó la última reforma a los artículos 73 y 117 Constitucionales, por lo que el Gobierno del Estado de México estaba consciente de que las materias enumeradas limitativamente en la fracción XXIX del primero de los artículos citados, no puede gravarlas localmente.

En tales condiciones, pretender que mediante un convenio de coordinación se delegen las facultades constitucionales para ampliar la potestad tributaria del Estado es querer un absurdo.

Por lo tanto consideramos que los convenios de coordinación y la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles sí regulan toda la fuente impositiva que constituye el comercio y la industria dentro de los límites Constitucionales.

e) La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo en la revisión fiscal 175/1952 del 5 de enero de 1955 por mayoría de cuatro votos en contra del de el Ministro señor licenciado González de la Vega, que: Es verdad que con el sistema implantado por el artículo que se comenta (so. vigente en 1948) las entidades federativas no pierden su atribución de gravar el comercio y la industria pero también es cierto que dicha atribución la ejercitan al adherirse al sistema propuesto por el precepto, mediante el cual se reemplazan los impuestos locales originados por las leyes tributarias de las entidades federativas por el impuesto del 15 al millar que por ser uniforme y limitado en cuantía, permite eludir los inconvenientes que se han señalado a la doble tributación ilimitada."\*

Conforme a tal tesis habremos de entender que el Gobierno del Estado ejercitó su facultad de legislar a la industria y comercio ya que éste ha aceptado una participación en el rendimiento del impuesto federal. Por tanto mantener legislación estatal incompatible con la ley Federal, o bien expedir disposiciones contrarias, es ejercitar dos veces una sola facultad pretendiendo obtener ingresos por doble vía.

"El objeto del convenio de coordinación es el cobro del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles y la obligación de la Federación es otorgar al Estado una participación del 45% de lo que se recaude en su Territorio, por la aplicación de las tasas del 4%, 10% y 15%, así como de los recargos y multas correspondientes, por los conceptos gravados con el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, por su parte el Estado conviene en no mantener en vigor impuestos locales ni municipales al Comercio y a la Industria diversos a los autorizados por el artículo 81 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles."

2. Podemos aceptar que este sea el objeto del convenio de coordinación pero en estricto sentido, ya que implica toda una gama de derechos y obligaciones para ambos Gobiernos.

"Esto es, el Estado conviene en no gravar al Comercio y a la industria por los conceptos que grava la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, por lo que congruente con ello permite que los Estados graven todo lo que no

\* López Velarde Guillermo. Obra citada. p. 99.



gravado por dicha Ley, incluyendo las excepciones consideradas en el artículo 81 citado."

3. El razonamiento del Gobierno del Estado de México es claro pero parcialmente falso. En efecto desglosemos su razonamiento:

a) Aceptamos como válido que pueden gravar localmente los giros, efectos o ramos enumerados en el artículo 81 de la Ley.

b) Aceptamos que puede el Estado gravar los giros o efectos por los que no se cause el impuesto, entendiendo por tales, aquellos cuya actividad no se encuentra tipificada como hecho generador en la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

c) El argumento que no es aceptable estriba en la pretensión de que el Estado ha convenido con el Gobierno Federal, en no gravar a la industria y al comercio por los mismos conceptos que grava la Ley, pero que a contrario sensu puede gravar todo lo no gravado por la misma y entiende con ello que cualquier acto que no sea la percepción de ingresos por la enajenación de bienes, arrendamiento de bienes, prestación de servicios, comisiones y mediaciones mercantiles, y por ventas con reserva de dominio, lo puede gravar no obstante estar gravada ya la operación mercantil por la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Tal argumento es inexacto ya que el artículo 15 establece como condición sine-qua-non para la celebración de los convenios, que los Estados no mantengan en vigor impuestos locales ni municipales sobre el comercio y la industria. Este último concepto lo utiliza la ley en sentido amplio y no hace referencia al hecho imponible previsto en su artículo 10., como lo pretende sostener el Estado de México.

A mayor abundamiento, si recurrimos a los antecedentes del artículo 15 de la Ley, encontramos que inicialmente establecía:

"Artículo 80. El Impuesto sobre Ingresos Mercantiles se causará a razón de 18 al millar sobre el monto total de

los ingresos gravados.

Los Estados, Distrito Federal y Territorios que supriman sus impuestos generales sobre el comercio y la industria (de patente, sobre capitales, sobre ventas, giros mercantiles, etc.), tendrán el derecho a una participación del 15 al millar sobre el importe de los ingresos gravables, dentro de su jurisdicción, que se causará y recaudará en forma de cuota adicional sobre el impuesto federal del 18 al millar y que estará exento de pago de la contribución federal. En este caso la reducción y control del impuesto se efectuarán de común acuerdo entre las autoridades federales y las locales correspondientes. Las disposiciones que al respecto hayan de observarse se expedirán por medio de Decreto del Ejecutivo Federal." \*

Considero que un breve y acertado comentario del licenciado Guillermo López Velarde es ilustrativo del verdadero espíritu del artículo 80. transcrito. Señala dicho autor:

"Entre las recomendaciones de carácter general que se hicieron por la Asamblea de la Tercera Convención Nacional Fiscal puede citarse, como principales, la de la implantación inmediata de una legislación general en la República, sobre ingresos en función de fuentes comerciales que sustituyera a la que los Estados y Municipios tenían en la actualidad sobre ventas, capitales, operaciones mercantiles, patente, actividades mercantiles o industriales; teniendo el gravamen los rasgos fundamentales de que se ha hablado debiéndose llamar la atención sobre de que ya se sugería que el rendimiento del impuesto en función de ventas comerciales e industriales se repartiera entre los Estados y los Municipios, debiendo corresponder la recaudación del gravamen a las autoridades fiscales de los Estados." \*\*

Como puede advertirse el argumento del Gobierno del Estado de México no resiste el peso del antecedente histórico, ya que el propósito del Gobierno Federal es el de que exista uniformidad en los impuestos a la industria y al comercio y que los Estados supriman sus impuestos locales cuando graven esta fuente, sin importar si la forma del gravamen lo es por una patente mercantil, al capital o a cualquier otro concepto.

\* D. O. Dic. 31-1947

\*\* López Velarde Guillermo. Obra citada. p. 95

Existe todavía un argumento al cual el Estado de México no hace referencia y que consiste en la cláusula tercera del convenio de coordinación en la que convino que gravarla localmente solo dos fuentes, a saber:

Las fuentes enumeradas en el artículo 81 de la Ley, y los ingresos provenientes de giros o efectos por los que no se cause el impuesto a que dicha ley se refiere.

Estas dos fuentes aún tienen dos límites para que el Estado las grave, que son:

No gravar las fuentes impositivas que están reservadas a la Federación.  
No gravar las operaciones gravadas con impuestos federales sobre las cuales perciba participación el Estado.

Si como hemos visto la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles regula la fuente impositiva que constituye el comercio y la industria y si de la recaudación de las tasas del 4, 5, 10, 15 y 30% percibe una participación el Estado, es obvio que ya no puede gravar estas operaciones localmente en atención al último de los límites señalados. Pero suponiendo sin conceder que el Estado pudiese gravar tales operaciones no obstante que ya participó en el rendimiento del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, tendría que gravar los ingresos y no la realización de pagos, como llama el Estado de México al objeto de este impuesto. Ello en atención a que así lo establece el párrafo último del artículo 81 de la Ley y la cláusula tercera del convenio de coordinación.

La forma y términos de la legislación local para gravar a los giros enumerados en el artículo 81 ha sido objeto de regulación por parte del legislador federal desde hace varios años y hasta la fecha tal dato ha sido relegado pero no por ello deja de tener validez. Veamos cuando surgió este principio en la Ley y como se tienen aún ciertos límites en la ley vigente.

En el año de 1948 \* cuando se implantó en la Ley la posibilidad de que

\* D.O. Dic. 31-1948.

las entidades federativas pudieran gravar localmente diversos ramos, se expresó:

" Artículo 54. Los Estados, Distrito Federal o Territorios que en los términos del artículo 80. de esta Ley, tengan derecho a la participación del 12 al millar sobre el importe de los ingresos gravables dentro de su jurisdicción, podrán establecer impuestos especiales, siempre que se ajusten estrictamente a las bases y limitaciones en las tasas y en los procedimientos de recaudación que establezcan las leyes federales, así como las que se consignent en el acuerdo o convenio que celebren con la Secretaría de Hacienda, para tener derecho a dicha participación; pero en todo caso, los impuestos especiales locales, solo podrán establecerse:

I . . . . .

II . . . . . "

En el año de 1949 \* fué reformado el precepto anterior, para quedar en los siguientes términos:

"Artículo 54. Los Estados, Distrito Federal o Territorios que en los términos del artículo 80. de esta Ley tengan derecho a la participación del 12 al millar sobre el importe de los ingresos gravables dentro de su jurisdicción, podrán establecer, de acuerdo con las bases que se consignent en el convenio celebrado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para tener derecho a la expresada participación, impuestos locales o municipales sobre:

I . . . . .

II . . . . . "

\* D. O. Dic. 31-1949.

En el año de 1950 \* nuevamente fué objeto de reformas el artículo 54, para expresar:

"Artículo 54. Los Estados, Distrito Federal o Territorios que en los términos del artículo 80. de esta Ley tengan derecho a la tasa adicional de 12 al millar sobre el importe de los ingresos gravables dentro de su jurisdicción, podrán establecer, de acuerdo con las bases que se consignan en el propio convenio celebrado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para tener derecho a la expresada sobretasa, impuestos especiales locales o municipales sobre:

I . . . . .

II . . . . .

. . . . .

Se autoriza a la Secretaría de Hacienda a facultar a los Estados, Distrito Federal y Territorios que tengan derecho a la tasa adicional de 12 al millar, para gravar los ingresos provenientes de giros o efectos no gravados por esta Ley."

En el año de 1951\*\* se reformó el precepto para establecer:

"Artículo 81. Los Estados, Distrito Federal o Territorios que en los términos del artículo 15 de esta ley, tengan derecho a la cuota adicional del 12 al millar sobre el importe de los ingresos gravables, recargos y multas, dentro de su jurisdicción, podrán establecer de acuerdo con las bases que se consignan en el convenio celebrado con la Secretaría de

\* D.O. Dic. 30-1950

\*\* D.O. Dic. 31-1951

Hacienda y Crédito Público, para tener derecho a la expresada cuota adicional, impuestos especiales, locales o municipales sobre:

I . . . . .

II . . . . .

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá facultar a los Estados, Distrito Federal y Territorios que tengan derecho a la cuota adicional del 12 al millar, para gravar los ingresos provenientes de giros o efectos no gravados por esta ley."

Con posterioridad sufrieron diversas reformas los párrafos citados pero se han mantenido incólumes las ideas subrayadas hasta la actualidad.

Continuando con el estudio comparativo del Gobierno del Estado de México vemos que señala:

"A la luz de los conceptos anteriores se hacen las siguientes consideraciones:

Tanto la doctrina tributaria como la mayor parte de las legislaciones comúnmente señalan como elementos del impuesto al sujeto, objeto, base, cuota; nuestra Ley de Hacienda congruente con la doctrina sistemáticamente estipula, cada uno de dichos elementos en los impuestos que reúnen, consecuentemente si queremos identificar un impuesto con otro debemos analizar sus elementos esenciales.

a) Naturaleza del impuesto.

El Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles grava los ingresos obtenidos por los conceptos enumerados en el artículo 10., de la Ley de la materia.

El impuesto del 15% para el Fomento de la Educación Pública en el Estado grava la realización de pagos por los conceptos que se enumeran en el artículo 301 de la Ley de Hacienda del Estado.

*El primero es un impuesto a los ingresos y en tanto que el segundo es un impuesto al gasto, son pues impuestos de naturaleza distinta."*

Carece de validez la distinción que realizan entre los dos impuestos ya que no utilizan principios genéricos que engloben las características de uno y otro gravamen sino que optan por referirse al ciclo de producción, venta, pago, percepción de ingresos, etc., momento económico que selecciona el legislador para asociar al nacimiento de la obligación tributaria. Conforme a este criterio de distinción jamás podrían agruparse los distintos impuestos y mucho menos elaborar una clasificación de los mismos.

Consideramos en este punto que es mas afortunada la doctrina que sí analiza los principios de los impuestos, los agrupa y los clasifica de la siguiente manera:

*"Existen impuestos indirectos y directos. Los directos son aquellos que gravan los rendimientos y los indirectos los que afectan los consumos distinguiéndose unos de otros en que los directos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética como es la utilidad fiscal y en cambio los indirectos recaen sobre hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc.*

Los impuestos indirectos los clasifica el Tratadista licenciado Ernesto Flores Zavala en dos grandes categorías: los impuestos sobre los actos y los impuestos sobre los consumos. Un ejemplo de los primeros se halla en los impuestos de importación y exportación e indica que los impuestos sobre el consumo pueden recaer sobre la producción o sobre las transferencias. El Tratadista licenciado Sergio Francisco de la Garza es quien utiliza como sinónimos los términos impuestos al gasto y al consumo, coincidiendo en afirmar que el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles es un impuesto al consumo. Basan su afirmativa los Tratadistas en el hecho de que el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles no grava ni los rendimientos

ni las utilidades, sino la circulación de mercancías, incidiendo el gravamen en quien consume los bienes o utiliza los servicios. \*

El impuesto para el Fomento de la Educación Pública grava el mismo consumo o puesta en circulación de las mercancías, solo que los legisladores eligieron diversos momentos para el establecimiento de los gravámenes; el legislador federal gravó los ingresos provenientes de la realización de cinco hechos imponibles\* y el legislador estatal gravó la realización de pagos resultantes de la aplicación de la legislación federal, lo que demuestra que una sola operación mercantil constituye el soporte económico de los dos gravámenes.

#### " B) OBJETO

En cuanto al objeto el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles grava los ingresos que se obtengan por enajenación de bienes, por arrendamiento de bienes, por prestación de servicios, por comisiones y mediaciones mercantiles y por ventas con reserva de dominio en los términos del artículo 1o. de la Ley de la materia.

El objeto del impuesto del 15% para el Fomento de la Educación Pública en el Estado son los pagos por concepto de impuestos y derechos que establezcan las Leyes Fiscales del Estado y la de los Municipios y la realización de pagos en el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles dentro del Territorio del Estado.

Para decirlo en términos de nuestra legislación fiscal tanto Federal como Estatal, el hecho generador de crédito fiscal en uno y otros impuestos son distintos.

En consecuencia el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles y el Impuesto para el Fomento de la Educación Pública en el Estado tienen por objeto hechos generadores del crédito fiscal, como situaciones distintas a las que las leyes consideraran como tales."

5. Se acepta como cierto que el momento económico que el legislador estatal seleccionó para establecer el nacimiento del hecho generador es distinto a la percepción de ingresos, pero se insiste en que solo

\* De la Garza Sergio Francisco. Obra citada. p. 387.

\*\* Artículo 1o. de la Ley Federal.



hay una operación mercantil reveladora de capacidad contributiva que es gravada en diversos momentos tanto por la legislación federal como por la legislación estatal.

Por otra parte, las consideraciones jurídicas respecto al objeto de los convenios de coordinación fueron expuestas en líneas anteriores por lo que para evitar repeticiones, me remito a ellas.

#### C) BASE

La Base del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles lo constituye el monto de los ingresos obtenidos en la realización de las transacciones a que se refiere el artículo 10. de la Ley Federal en cita.

La base del impuesto para el Fomento de la Educación Pública en el Estado es el monto de los pagos realizados por concepto de impuestos y derechos estatales, municipales y en el 45% del pago del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

Consecuentemente las bases de un impuesto y otro son distintas."

6. No puede dejar de desconocerse que las bases de los impuestos son distintas y solo se insiste en que una sola operación mercantil es gravada en dos ocasiones; la primera por la legislación federal en la que fué seleccionada como hecho imponible la percepción de ingresos, a la cual se le grava previas deducciones autorizadas y la segunda por la legislación estatal cuando toma como objeto la realización de pagos y la base la constituye el 45% de su correspondiente participación.

Es notorio que hay una sola manifestación reveladora de capacidad contributiva que es la operación mercantil y que en dos diferentes momentos ha sido gravada por las legislaturas.

#### D) SUJETO.

Es sujeto del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles la persona física o moral que habitualmente obtenga ingresos con motivo

de operaciones gravadas por la Ley de la materia, en los términos del artículo décimo de la Ley Federal de referencia.

Son sujetos del impuesto para el Fomento de la Educación Pública en el Estado quienes realizan los pagos de impuestos y derechos establecidos en las leyes fiscales del Estado y en la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles dentro del Territorio del Estado, en este caso en el 45% de su monto.

De lo anterior se concluye que los sujetos de ambos impuestos son distintos."

7. Veamos quien es el verdadero sujeto del impuesto ya que el legislador estatal utilizó en la oración respectiva el pronombre indefinido "quienes".

En la Ley Federal es cierto que el sujeto pasivo lo es la persona física o moral que habitualmente obtenga ingresos por la realización de las operaciones gravadas, las cuales se enumeran limitativamente en su artículo primero. El sujeto viene a ser desde luego entonces el comerciante, fabricante o prestador de servicios.

En la Ley estatal, el sujeto lo es quien realice pagos por concepto del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles y los obligados a realizarlos son los comerciantes, industriales y prestadores de servicios, por lo que a mi juicio se identifican los sujetos en ambas legislaciones.

Si alguna persona no siendo sujeta de la Ley federal o bien siéndolo, percibe ingresos por operaciones no gravadas, y entera el impuesto, es obvio que tendrá derecho a solicitar su devolución. Operación similar se presentaría en la legislación estatal.

#### E) TASA

Las Tasas en el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles son principalmente la general del 4% y las especiales del 10 y 15% y aún 30% de los ingresos que se obtengan en los casos que en la propia Ley se estipula.

La tasa del Impuesto para el Fomento de la Educación Pública en el Estado es el 15% sobre el importe de los pagos realizados por los conceptos señalados; tienen pues tasas distintas."

8. Es cierto que las tasas establecidas en los impuestos son distintas, sin embargo se aclara que un impuesto no puede distinguirse del otro por este solo dato, pues con tal criterio habría que afirmar que el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas (que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta), es distinto para un causante comparado con los demás ya que la tarifa aplicable (artículo 34) es progresiva y es difícil que dos sujetos cubran la misma cuantía de impuesto.

Creo que el criterio correcto para distinguir si una tasa impositiva es igual a otra estriba en el análisis de sus características generales y en el presente caso vemos que las dos tasas son proporcionales y conociendo de antemano su monto exacto tienden a trasladarse los dos impuestos con la que se piramidizan los mismos, tantas veces como se enajene la mercancía.

El licenciado Ernesto Flores Zavala hace una clasificación de las tasas o cuotas basado en sus características generales en

1. De derrama o contingencia
2. Fija
3. Proporcional
4. Progresiva
5. Degresiva
6. Regresiva o progresiva inversa o al revés.

Las cuotas proporcionales son aquellas que señalan un tanto por ciento

fijo cualquiera que sea el valor de su base y cita como ejemplo el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.\* De acuerdo a tal clasificación y concepto de las cuotas proporcionales, son iguales los impuestos, federal y local que se vienen comentando.

#### "F) PAGO DEL IMPUESTO.

El pago del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles se lleva a cabo mediante declaración dentro de los días primero y veinte de cada mes.

El pago del impuesto para la Educación Pública en el Estado se lleva a cabo en el momento de causación del impuesto, esto es al realizarse los pagos de los impuestos y derechos a que se refiere el artículo 301 de la Ley de Hacienda del Estado citado.

La forma de pago y el momento de causación es distinto.

Lo anterior nos sirve para concluir de manera indubitable que se trata de dos impuestos distintos y no de un impuesto derivado del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

El argumento expuesto en el sentido de que el Impuesto para el Fomento de la Educación Pública en el Estado, para que se cause es necesario que se aplique otro impuesto, es del todo irrelevante porque equivale a decir que para que se cause es necesario que se realice el hecho generador del crédito fiscal, lo que es rigurosamente cierto para todos los impuestos y consecuentemente es un criterio que no sirve para clasificar a un impuesto como autónomo o derivado, si es que pudiera existir tal clasificación."

9. Es cierto que la causación de los impuestos son distintas. Lo que no puede aceptarse es la indicación de que el impuesto estatal no sea un impuesto derivado del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles. Ello es fundamentalmente cierto por las siguientes razones:

a) Gramaticalmente derivar significa "traer su origen de alguna cosa. Encaminar conducir alguna cosa de una parte a otra."\*\* Conforme a esta acepción si podemos concluir que el impuesto estatal es derivado del Impuesto Federal ya que el hecho imponible del primero es "la realiza-

\* Flores Zavala Ernesto, obra citada. p. 107 y sigts.

ción de pagos por concepto del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, el 45% de su monto". Bastaría que no existiera el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles para que la base del impuesto estatal no pudiera ser aplicable.

b) Podemos incluso afirmar que el Impuesto para el Fomento de la Educación Pública, es adicional aunque no se le denomina de esa manera. Se justifica que se le llama adicional por cuanto a su contenido y no por cuanto al nombre que se le otorgue.

c) No es optativo para los sujetos pasivos el realizar los pagos del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, sino obligatorio, por lo que no se encuentra en su libre arbitrio al decidir si realizan o no el hecho imponible de la legislación estatal, sino que necesariamente tendrán que hacerlo y si no la autoridad administrativa les impondrá la sanción respectiva y concomitantemente las obligará a cumplir la obligación federal insatisfecha, con lo que el hecho generador nacerá a virtud de la exigencia de que se satisfaga el cumplimiento de la obligación principal. Este procedimiento no podría funcionar a la inversa, esto es que la autoridad exigiera el cumplimiento de las obligaciones estatales en forma independiente al cumplimiento de la obligación de pago que consagra la Ley Federal, de donde se revela el carácter accesorio del impuesto estatal.

d) La forma de pago es fundamentalmente la misma en los dos impuestos ya que aún cuando la legislación estatal no determina que el pago de su gravamen se efectúe mediante declaración dentro de los primeros veinte días de cada mes, se logra el mismo fin por diferente procedimiento.

En efecto, la Ley de Hacienda establece que:

"Artículo 305.- El pago de este impuesto se hará en el momento en que se realicen los pagos de impuestos y derechos a que se refiere el artículo 301."

Por su parte el modelo de formato que han implantado las autoridades federales para cubrir el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles en toda la República prevé en su parte final que los Estados pueden incluir modalidades adicionales, por lo que el Estado ha incluido los fundamentos legales para lograr el pago de su impuesto estatal como se demuestra en el formato anexo.

Resulta hasta molesto señalar las arbitrariedades de las autoridades estatales que se niegan a recibir de los causantes el pago del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles si no se cubre conjuntamente el Impuesto Estatal, ya que este último no ha sido aceptado por los comerciantes e industriales del Estado de México.

### 3. VIOLACIÓN DEL ARTICULO 14 DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

El artículo 14 de la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles señala las diversas tasas con que se gravan las percepciones que se obtengan por la enajenación de diversos artículos, situación esta no contemplada en el Impuesto para el Fomento de la Educación Pública en el Estado y consecuentemente en forma alguna puede violarse dicho precepto por la aplicación de dicho impuesto estatal.

Cabe hacer notar que los empresarios reiteradamente se refieren al Impuesto para el Fomento de Educación Pública en el Estado como impuesto del 15% adicional, expresión del todo errónea en virtud de que tal impuesto adicional no existe en el Estado. El Impuesto para el Fomento de la Educación Pública en el Estado no es una sobretasa."

10. En el apartado anterior ya hice las consideraciones pertinentes a demostrar que el Impuesto Estatal es un gravamen adicional, por lo que aquí solo me referiré a la violación que se comete al artículo 14 de la Ley Federal.

a) Ateniéndonos a la forma y tiempo en que se produjo la celebración del convenio de coordinación, entendemos que se necesitó primero la expedición de la Ley ordinaria que autorizara su celebración. Por tal motivo es indiscutible que la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles es anterior y jerárquicamente superior al convenio mismo. Podrá no existir un convenio o existiendo violar sus cláusulas e incluso

**GOBIERNO DEL ESTADO DE MEXICO**  
**DIRECCION GENERAL DE HACIENDA**

IMPRESION MAQUINA REGISTRADORA

	15					<b>088720</b>

IMPORTE A PAGAR		<b>CONCEPTOS</b>	<b>CANTIDADES</b>	<b>CLAVE</b>	<b>INGRESOS TOTALES</b>
		IMPUESTO		06	
		RECARGOS		01	
		<b>TOTAL</b>			
FORMA DE PAGO		SUBSIDIOS FED.			
		COMPENSACION			
		OTROS			
		<b>ELECTIVO</b>			

**DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES**

TASAS	INGRESOS GRAVADOS	IMPUESTOS	CLAVE
GENERAL #3			00
ELECTIVO ART. 16			10
RECARGO A 30%			20
RECARGO A 10%			10
ART. 30			
<b>SUMAS</b>			

SELLO Y FIRMA  
DEL CAJERO

FORMA DE PAGAR

IMPORTE A PAGAR		<b>IMPORTE GOBIERNO DE LA EDUCACION PUBLICA</b>	<b>CANTIDADES</b>	<b>CLAVE</b>
		ART. 201		25
		<b>OTROS</b>		
		<b>TOTAL</b>		26

IMPRESION MAQUINA REGISTRADORA

**088720**

darlo por terminado y la ley continuará con sus normas generales, abstractas y permanentes.

b) La Ley al autorizarle a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la celebración de los convenios de coordinación tenía como espíritu el que en las entidades federativas no hubiese impuestos a la industria y al comercio. Lo anterior para cristalizar toda una etapa histórica en que se ha tenido como meta la uniformidad de los impuestos a la industria y al comercio con una sola legislación y que al pagar la tasa única, de ella se participe a los Estados. La tasa obviamente se aplicaría en toda la República Mexicana y acabar con el mosaico legislativo de antaño.

Estos ideales cristalizados en la Ley tenían como excepción que los Estados legislen sobre los giros y ramos enumerados taxativamente en el artículo 81 de la Ley. Poca o ninguna importancia se le dió a su párrafo último.

Conforme a una estricta interpretación es optativo para la Secretaría de Hacienda, el autorizar a los Estados a que graven los ingresos provenientes de giros o efectos por los que no se cause el impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles. El término "podrá" nos indica que tal autorización habrá que buscarla en alguna otra parte que no sea la Ley y que obviamente deberá ser en un documento emitido en forma posterior.

El único documento publicado en el Diario Oficial de la Federación lo ha sido el Convenio de Coordinación Fiscal y en tal documento solo se hallan declaraciones en estos sentidos:

"Los comerciantes e industriales a partir del 1o. de enero de 1973 solo pagarán la tasa general del 4% y las especiales del 10% sobre sus ingresos mensuales gravables, según corresponda, salvo los casos previstos en el artículo 66 de la Ley Federal mencionada." (antecedente primero del convenio).

"El Gobierno del Estado de México, además de las fuentes enu-



meradas en el artículo 81 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles podrá gravar con impuestos locales o municipales los ingresos provenientes de giros o efectos por los que no se cause el impuesto a que dicha ley se refiere, excepto los que conforme a la imposición federal y los que provengan de operaciones gravadas con impuestos federales sobre los cuales perciba participación el Estado." (cláusula tercera del Convenio de Coordinación).

Es claro que tales principios no arrojan ningún resultado positivo a favor de la tesis del Estado de México, por lo que éste ha venido señalando que su impuesto estatal no viola el convenio de coordinación ya que la Secretaría de Hacienda opinó en favor de la implantación del referido gravámen.

A contrario sensu, quiere decir que el Gobierno del Estado no está expresamente autorizado para la implantación de su impuesto estatal ni en la Ley ni en el convenio, por lo que pretende encontrar un apoyo en un documento interno que jamás ha sido objeto de publicación en algún diario oficial y que jurídicamente no forma parte del convenio puesto que ninguna referencia se hace al mismo. Pero aún haciendo referencia a esa opinión en el convenio no podría la voluntad de los Gobiernos, aumentar el número de giros del artículo 81 en favor del Estado de México, pues ella implica una auténtica reforma a la Ley.

De dónde proviene la facultad del Estado de México para gravar una operación mercantil ya gravada con el impuesto federal? Creemos que no tiene ninguna facultad y que debiera concretarse a la administración y recaudación de las tasas implantadas en la Ley Federal. Gravar estatalmente mediante subterfugios las operaciones mercantiles ya gravadas por la ley federal, solo conduce a que los sujetos pasivos busquen también las argucias legales para evitar los efectos de la primera legislación y se rompa el principio de confianza depositada en las autoridades.

En la actualidad el Estado de México no solo percibe la participación del 45% en el rendimiento del impuesto federal, recargos y multas

sino que percibe también el rendimiento del impuesto para el fomento de la educación pública, los cuales provienen de las mismas operaciones mercantiles, que han sido gravadas en dos ocasiones por diversas legislaturas. He aquí la violación del artículo 14 de la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, en cuanto a que una sola operación mercantil reveladora de cierta capacidad contributiva es gravada por dos veces, no obstante el compromiso asumido entre ambos gobiernos.

"4. VIOLACION AL ARTICULO 15 DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

El artículo 15 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, únicamente autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a celebrar con los Estados de la República convenios de coordinación sobre la materia y no puede ser de otra manera tratándose de una ley específica que regula el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles."

11. Bien se nota el artificio de esta parte del estudio al señalar que los convenios de coordinación se refieren a la materia y eluden el nombre de la misma que resulta ser el comercio y la industria.

Pretenden sostener igualmente que la Ley Federal no regula en su totalidad la fuente impositiva del comercio y la industria, y toda vez que ya hice consideraciones respecto a este punto, me remito a lo expuesto en líneas anteriores.

"Consecuentemente, aún suponiendo que la carga impositiva al comercio y a la industria se aumentara con el Impuesto para el Fomento de la Educación Pública en el Estado, el Convenio de coordinación no prohíbe gravar con otros impuestos dicha fuente lo que solamente prohíbe gravar con el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, lo que en ningún momento ha hecho el Estado.

No toda la materia impositiva del Comercio y la Industria está regulada por la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, tan es así, que las propias leyes hacendarias federales gravan con impuestos especiales, típicos actos de comercio, tales como tabacos labrados, compraventa de aguas envasadas, impuesto sobre consumo de algodón, derechos de disposición sobre asfaltos y lubricantes, Ley del Impuesto

al Benzol, Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Energía Eléctrica, Ley de Normas Industriales, Ley de Patentes y Marcas, Ley de Pesas y Medidas, Ley de Petróleo y sus derivados, Ley de Radio y Televisión, mas de 60 ordenamientos especiales distintos en los cuales o bien no están gravados por el Estado o estándolo no se regulan por el convenio de coordinación en el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, sino por instrumentos idóneos.

Pretender que el convenio de coordinación en el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles regula toda la materia impositiva sobre el comercio y la industria, es dar una extensión a dicho convenio indubitadamente mayor a la que tiene.

12. A lo largo del estudio del Gobierno del Estado se advierte que la parte medular de su tesis la basan en la afirmación de que el convenio de coordinación no regula toda la fuente impositiva que constituye el comercio y la industria. El fundamento mas sólido lo hallan en la expedición de leyes federales que contienen impuestos especiales y que a su juicio no son objeto de regulación en el convenio.

Parcialmente se fundan en el párrafo último del artículo 81 de la Ley para sostener que el Estado puede gravar cualquier operación mercantil siempre que el hecho imponible no sea el mismo que señala la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Por mi parte considero que en líneas anteriores ha quedado demostrado que ninguno de los argumentos en que apoya su estudio el Gobierno del Estado es sostenible jurídicamente ya que los sujetos de los dos impuestos lo son los comerciantes y los industriales y el soporte económico de los gravámenes lo es una sola operación mercantil. Las distinciones efectuadas en el estudio entre los dos impuestos son sutiles y en cuanto se profundiza se advierte todo un artificio.

Igualmente no es cierto que el Convenio no regule toda la fuente impositiva que constituye el comercio y la industria, pues su cláusula tercera constituye un auténtico resumen de lo que establecen las diversas legislaciones y se delimita la potestad tributaria del Estado dentro de un marco Constitucional.

Queda solo pendiente señalar la correcta interpretación al párrafo último del artículo 81, tema que abordo en el siguiente apartado.

#### D) OPINION DEL SUSTENTANTE.

Para poder emitir mi opinión resulta necesario hacer mención a diversas reformas a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y con ello intentar una interpretación congruente a sus diversos preceptos, ya que como se habrá apreciado no comparto los criterios emitidos por las autoridades.

Los artículos 15, 18 fracción VIII y 81 de la ley actual, son los que merecen ser analizados desde su origen, por lo que en cada reforma y en especial en cada inciso de los puntos siguientes, me referiré en su orden a cada uno de ellos.

##### 1. Ley Federal de 1947. \*

a) En el artículo 80. se reguló la posibilidad de que los Estados, Distrito Federal y Territorios que suprimieran sus impuestos generales a la industria y al comercio pudieran coordinarse con la Federación percibiendo una participación de hasta un 15 al millar. La tasa Federal se determinó que se causaría a razón de 18 al millar.

b) En el artículo noveno se enumeraban diversos giros indicando que los mismos no causaban el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles. De tal enumeración nos interesan las fracciones V y VI, en las que se establecía: "No causan el Impuesto: La Venta de primera mano de mercancías gravadas con impuestos especiales sobre la producción; y la venta de primera mano de alcoholes, aguardientes y mieles incristalizables que constituyen el antecedente mas remoto de la fracción VIII del actual artículo 18 de la ley.

Merece especial atención la fracción XIX que señaló que no causaban el

\* D. O. Dic. 31-1947.

impuesto "las operaciones exceptuadas por la Ley especial" conforme a lo cual se podían presentar dos hipótesis: la primera que la ley especial regulara una fuente impositiva reservada a la Federación, con lo cual el texto de la fracción era innecesaria; la segunda que la ley especial gravara distintos actos a la producción de las mercancías en cuyo caso, si resultaba indispensable establecer "la excepción" del impuesto en la ley especial, era innecesaria la fracción que se comenta. Sin embargo puede invocarse su utilidad en cuanto a que se mantenía vigente una incipiente regulación sobre un impuesto especial cuyo texto no estaba comprendido en la Ley Federal y no era muy técnico que se dictaran excepciones a la misma, sin que ésta las previera.

Debo hacer notar que en este artículo el legislador utilizó indebidamente como sinónimos los conceptos de no causación y causante exento del impuesto. Basta señalar que en la enumeración de giros se incluyó entre otros: "La prestación de servicios profesionales, y la venta de libros, revistas o periódicos que hagan las empresas editoriales y las librerías" que corresponden en su orden, a no causantes y causantes exentos del gravamen.

c) En este año no se otorgó ninguna potestad tributaria a los Estados.

## 2. Reforma de 1948. \*

a) El artículo octavo señaló que la participación del 12 al millar que correspondiera a los Estados se recaudaría en forma de cuota adicional al impuesto Federal del 18 al millar, sustituyendo la inicial del 15 al millar.

b) Fué enriquecida con diversos giros la enumeración del artículo noveno.

La Fracción V que nos interesa fué modificada para señalar: "No causan el impuesto: Los ingresos por ventas de primera mano de mercancías gravadas con impuestos especiales federales sobre la producción, la explo-

\* D.O. Dic. 31-1948.

tación o sobre ventas de primera mano." Podemos determinar que lo anterior obedeció a la fusión de las iniciales fracciones V y VI del artículo noveno que se citan en el anterior inciso b).

Se confirma en las reformas de este año que el legislador equivoca los conceptos de la no causación del impuesto y sujetos exentos al establecer para los giros de tortillerías, panaderías, carnicerías, etc., lo siguiente:

"Los causantes beneficiados con estas exenciones colocarán en sus establecimientos, en lugares y con caracteres claramente visibles para el público, anuncios concebidos en los términos siguientes: Por disposición del Gobierno, las ventas de los artículos que expende este establecimiento no causan el impuesto."

Como novedad aparece adicionada la fracción XXII que contenía la exención para los constructores de obras públicas, con un párrafo final, quedando por lo tanto en los siguientes términos:

XXII. No causan el impuesto: Los ingresos provenientes de contratos celebrados con la Federación, los Estados y Municipios para la ejecución de obras públicas. Si la exención fué declarada únicamente para los impuestos federales, se causará la tasa de 12 al millar correspondiente a los fiscos locales. Cuando haya sido declarada únicamente para los impuestos locales, se causará la tasa del 18 al millar para el Fisco Federal.

- c) Se modifica el inicial artículo 54 de la Ley (antecedente más remoto del actual artículo 81) para delimitar por primera vez una potestad tributaria a los Estados. La lista de giros siguió el sistema enunciativo taxativo.

Conviene precisar que los convenios de coordinación de esa época contenían

la siguiente cláusula: "El Gobierno del Estado queda facultado con sujeción estricta a lo establecido en el artículo 54 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, a establecer impuestos locales exclusivamente sobre las actividades que en dicho artículo se señalan."

Las conclusiones que se obtienen de esta reforma son:

El legislador no ha utilizado en forma correcta desde su origen, los conceptos de no causación y causante exento del impuesto.

Cuando se requería otorgar una exención, la Secretaría de Hacienda podía concederla por cuanto al impuesto federal o a la cuota adicional de los Estados, únicamente en lo que concernía a los constructores de obras públicas.

Había impuestos federales especiales en los que la ley respectiva podía señalar si participaban o no en su rendimiento los Estados. Los Estados podían o no coordinarse en esas materias específicas y en el supuesto de que no lo hicieran podían coincidir gravando la misma fuente, salvo las materias reservadas a la Federación.

El artículo 54 de la Ley permitía a los Estados que gravaran ciertos giros señalados en forma expresa.

### 3. Reforma de 1949 . \*

a) El artículo octavo no sufrió ninguna modificación.

b) El artículo noveno fue objeto de reformas, pero se mantuvo intacta su fracción V indicando:

"No causan el impuesto: Los ingresos por venta de primera mano de mercancías gravadas con impuestos especiales federales sobre producción, la explotación o sobre ventas de primera mano."

\* D.O. Dic. 31-1949.

Una reforma de interés fue que a la fracción que contenía la exención para los constructores de obras públicas, le fue derogado el párrafo final que preveía la posibilidad de que la exención fuese concedida únicamente para el Impuesto Federal o para la cuota adicional.

Sin embargo tal párrafo derogado en relación a los constructores de obra pública, surgió para otro giro, estableciéndose lo siguiente:

"No causan el Impuesto: Los ingresos que obtengan las industrias que hayan sido declaradas nuevas o necesarias de acuerdo con las leyes relativas, únicamente por el período señalado en las declaratorias de exención, si en las mismas se exceptuó expresamente a dichas industrias del impuesto del timbre sobre compraventa o del impuesto sobre ingresos mercantiles en su caso.

Si la exención fue declarada únicamente para los impuestos federales, se causará la tasa de 12 al millar correspondiente a los fiscos locales en los Estados respecto de los cuales la Secretaría de Hacienda haya hecho la declaración a que se refiere el artículo 80. (cuando haya sido declarado únicamente para los impuestos locales, se causará la tasa del 18 al millar para el Fisco Federal)."

Lo anterior permite señalar que cuando se deseaba hacer alguna excepción al pago del Impuesto Federal (subsistiendo la obligación de pago por lo que hacía a la cuota local) respecto a los ingresos de los giros exentos, era en el artículo noveno donde se efectuaba la reforma.

c) El artículo 54 amplió su número de giros y por tanto la posibilidad de que los Estados legislaran sobre los mismos.



## 4. Reforma de 1950. \*

a) Se reforma el artículo octavo de la Ley derogando lo relativo a que los Estados, Distrito Federal y Territorios que se coordinarán, tendrían derecho a una participación de doce al millar, que se causaría y recaudaría en forma de cuota adicional al impuesto federal. En su lugar se estableció que "Los Estados, Distrito Federal y Territorios que no mantengan en vigor impuestos de carácter general, locales y municipales tendrán derecho a una cuota adicional de doce al millar.... etc."

Creemos que la anterior reforma se debió a que la doctrina sostenía que era anticonstitucional el sistema de participaciones, debido a que ni la fracción II del artículo 65 ni la fracción VII del artículo 73 preveían que la Federación pudiese establecer un impuesto que no estaba destinado a cubrir el presupuesto federal, sino los presupuestos estatales. \* \*

b) El artículo noveno volvió a ser objeto de reformas en varios de sus incisos, siendo las que nos interesan las siguientes:

" II. No causan el impuesto:

F) Los ingresos por venta de primera mano de mercancías gravadas con impuestos especiales federales sobre la producción, la explotación o sobre ventas de primera mano.

Las ventas de automóviles ensamblados efectuadas directamente al público, en el local de la planta, en salas de exhibición o por conducto de algún concesionario, causan el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles no obstante estar gravados en el Impuesto especial respectivo.

S) Los ingresos que obtengan las industrias que hayan sido declaradas nuevas o necesarias de acuerdo con las leyes relativas, únicamente por el término y respecto de las ventas de los produc-

\* D.O. Dic. 30-1950

\*\* Lics. José Miguel Quintana y Guillermo López Velarde entre otros.

tos o artículos señalados en las declaratorias de exención, siempre que en las mismas declaratorias se haya exceptuado a tales industrias del Impuesto del Timbre o del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Si la exención fué declarada únicamente para los impuestos federales, se causará la tasa del 12 al millar correspondiente a los fiscos locales en los Estados respecto de los cuales la Secretaría de Hacienda haya hecho la declaración a que se refiere el artículo 80. y cuando haya sido declarada únicamente para los impuestos locales, se causará la tasa del 18 al millar para el Fisco Federal.

En los casos en que la franquicia de los impuestos federales o locales, no se haya otorgado por el monto total de estos impuestos, sino solo parcialmente, el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles se causará reduciendo las tasas del artículo 80. en la misma proporción en que se hayan reducido los impuestos federales o locales antes mencionados."

c) Al artículo 54 le adicionaron la fracción XVII y un último párrafo (antecedente más remoto del párrafo último del actual artículo 81).

"Artículo 54. Los Estados, Distrito Federal o Territorios que en los términos del artículo 80. de esta ley tengan derecho a la tasa adicional del 12 al millar sobre el importe de los ingresos gravables dentro de su jurisdicción, podrán establecer, de acuerdo con las bases que se consignan en el convenio celebrado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para tener derecho a la expresada sobretasa, impuestos especiales locales o municipales sobre:

I . . . . .

II . . . . .

XII. Los ingresos derivados de artículos producidos dentro de su territorio, siempre que por este motivo no se haya percibido la tasa adicional de 12 al millar y cuando no estén expresamente exceptuados en la Ley.

Se autoriza a la Secretaría de Hacienda a facultar a los Estados, Distrito Federal y Territorios a que tengan derecho a la tasa adicional del 12 al millar, para gravar los ingresos provenientes de giros o efectos no gravados por esta Ley."

Las conclusiones que se obtienen de esta reforma son las siguientes:

Cuando se ha querido que un giro exento no tribute, tribute solo para la Federación, o solo para los Estados, el procedimiento idóneo ha sido adicionar la fracción respectiva del artículo noveno como sucedió con los constructores de obras públicas y con los que establecían industrias nuevas y necesarias.

No ha habido una delimitación de conceptos entre no causantes y causantes exentos en el artículo noveno de la Ley.

La fracción XII del artículo 54 permitió a los Estados que legislaran sobre los llamados impuestos especiales federales de cuyo rendimiento no se les otorgaba ninguna participación. Nótese que en la parte última de esta fracción vino a surgir la inicial fracción IX del artículo noveno que se comenta en el inciso B) del punto primero de este apartado.

Desde luego colocamos en lugar separado las materias que están reservadas como fuente impositiva a la Federación.

Expuesto ya el sistema de tributación a la industria y al comercio, qué quiso el legislador dar a entender con el párrafo último del artículo 54 al señalar que la Secretaría de Hacienda podía facultar para que se gravaran los ingresos provenientes de giros no gravados por la Ley?

Consideramos que se quiso referir a aquellos sujetos que técnicamente no causan el impuesto, como son los profesionistas independientes y algunos otros que indebidamente cita la ley para no imponerles ninguna obligación sino que por el contrario tienen la vía expedita para acudir a los Tribunales cuando la autoridad pretenda cobrarles un impuesto que no causan por no hallarse su actividad en el hecho imponible.

Esta opinión se confirma cuando en 1953 se reforma este párrafo último y ya no indica que se graven los ingresos provenientes de giros no gravados, sino por los que no se cause el impuesto.

Como objeción de fondo a mi opinión puede señalarse que si el artículo noveno no distingue entre no causantes y causantes exentos, el párrafo último al referirse a la solución final que es el no pago del impuesto, comprendió a la totalidad de giros y no solo a los que técnicamente no causan el impuesto.

Esta objeción se supera con el siguiente razonamiento y ejemplo: Para los giros exentos ya había un procedimiento que estaba siguiendo el legislador para lograr que no se cubriera uno de los dos impuestos, el federal o la cuota adicional, por lo que no pudo referirse a estos causantes el párrafo último del artículo 54.

A mayor abundamiento la propia ley en la reforma que sufrió en 1948 determinó en su artículo tercero lo siguiente:

" C) Entre otros ingresos gravables están incluidos los que procedan de servicios prestados por los negocios, talleres o empresas siguientes:

I. . . . .

II. . . . .

III. . . . .

## XII. Los contratistas de obras."

Congruentemente en el artículo noveno de la Ley se establecía la exención para los constructores de obras públicas como ya hemos visto, por lo que el legislador tal vez en una forma no muy clara si llegó a establecer distinciones entre no causante de la ley, causante y causante exento del gravamen.

El párrafo último del artículo 54 de la ley tampoco pudo referirse a los llamados impuestos especiales en los que podían legislar los Estados coincidiendo con la Federación, puesto que estaban regulados por la fracción XII del mismo artículo, por lo que por exclusión tuvo necesariamente que referirse a este párrafo último a aquellos giros que técnicamente no causarían el impuesto.

No es lógico sostener que el párrafo último que se comenta, regulara la totalidad de giros del artículo noveno, puesto que entonces resultarían innecesarias las doce fracciones del artículo 54.

Ahora bien, la jerarquía y validez del párrafo último del artículo 54 no podía ser superior a la del artículo 124 constitucional por razones obvias y si los Estados se habían coordinado en materia de Ingresos Mercantiles, los giros que no pertenecieran a la fuente impositiva que constituye el comercio y la industria podían ser gravados sin necesidad de ninguna autorización de la Secretaría de Hacienda y si esta se obtenía solo era posible atribuirle una labor orientadora del fisco federal a los Estados.

### 5. Reforma de 1951. \*

En este año se publicó integralmente la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, sufriendo su texto algunas reformas:

a) El antiguo artículo 80. pasó a ser el 15 de la nueva Ley no sufriendo reforma alguna de interés para este análisis.

\* D.O. Dic. 31-1951

b) El antiguo artículo noveno pasó a ser el 18 de la nueva Ley, cuyo texto se publicó con las siguientes reformas:

CAPITULO V  
DE LOS INGRESOS EXENTOS

Artículo 18.- No causan el impuesto:

VIII. Los ingresos por la primera enajenación de mercancías gravadas por impuestos especiales federales sobre la producción, la exportación o sobre ventas de primera mano. No quedan incluidas en esta exención las mercancías gravadas solo con algún derecho, en los términos del artículo tercero del Código Fiscal de la Federación.

Las enajenaciones de automóviles y camiones ensamblados en el país efectuadas directamente al público en el local de la planta, en salas de exhibición o por conducto de algún concesionario, causan el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles no obstante estar gravadas con el impuesto especial respectivo.

XVIII. Los ingresos provenientes de contratos celebrados con la Federación, Estados y Municipios para la Ejecución de obras Públicas.

No quedan comprendidos en este beneficio los ingresos derivados de contratos celebrados con organismos descentralizados, aún cuando tengan por objeto la ejecución de obras públicas.

XXV. Los ingresos que procedan de la prestación de servicios profesionales. Esta fracción solamente es aplicable a los profesionistas que reúnan los requisitos señalados por las leyes reglamentarias de los artículos 40. y 50. constitucionales relativas al ejercicio de las profesiones."

Con lo anterior se confirma una vez más que el legislador desde el nacimiento de la Ley, no ha sabido distinguir los conceptos de causante, no causante y causante exento de la Ley.

c) El antiguo artículo 54 pasó a ser el 81 de la nueva Ley, reformándose

la fracción XII y su párrafo último, para quedar en los siguientes términos:

" Fracción XII.- Los ingresos derivados de artículos producidos dentro de su territorio, siempre que por estos no hayan percibido la cuota adicional de 12 al millar.

Fracción XIII. . . . . (adicionada)

Fracción XIV. . . . . (adicionada)

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá facultar a los Estados, Distrito Federal y Territorios que tengan derecho a la cuota adicional de 12 al millar, para gravar los ingresos provenientes de giros o efectos no gravados por esta Ley."

Por lo que respecta a la derogación de la parte final de la fracción XII, en los incisos b) y c) de los puntos primero y cuarto hice notar que esta era innecesaria y remito al lector a lo expuesto en esas líneas.\*

En cuanto a la modificación del párrafo último para señalar que es optativo para la Secretaría de Hacienda, el facultar o no a los Estados para gravar los ingresos provenientes de giros o efectos no gravados por la Ley, viene a confirmar la labor orientadora del fisco federal a los fiscos estatales. La inobservancia a dicho precepto no tenía ninguna sanción y mientras los Estados coordinados no gravaran la fuente impositiva que constituía el comercio y la industria, operaba la supremacía del artículo 124 Constitucional.

#### 6. Reforma de 1953, \*\*

Las reformas subsecuentes a los artículos 15 y 18 de la Ley, no revisten importancia para el presente análisis ya que prácticamente sus textos no sufren cambios sustanciales sino hasta el año de 1972, fecha en que se federaliza la cuota adicional y se implanta el sistema de participaciones. Por el contrario el artículo 81 sí sufre cambios que revisten interés para fundar mi opinión, por lo que seguiré la génesis

\* Inciso b) del punto 1 de este apartado.

\*\* D.O. Dic. 26-1953.

de la fracción XII y su último párrafo.

Precisamente en el año de 1953 se reformó el párrafo último del artículo 81, para quedar como sigue:

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar que en los Estados, Distrito Federal y Territorios que tengan derecho a la cuota adicional, se graven los ingresos provenientes de giros o efectos por los que no se causa el impuesto a que se refiere esta Ley."

Tal redacción es la que actualmente se conserva y es de hacerse notar que en el año de 1954 se definió a mi juicio un sistema perfecto para la época en cuanto a Ingresos Mercantiles. Tal sistema lo podemos resumir en los siguientes puntos:

En el texto de la Ley habla causantes, no causantes y causantes exentos cuyos conceptos desafortunadamente confundió el legislador.

Si requerían mayores recursos los sujetos activos (Federación y Estados) respecto a los giros exentos, se promovía la reforma al artículo noveno y quedaba a cargo de la Secretaría de Hacienda determinar si la exención se concedía respecto del impuesto federal o solo respecto de la cuota adicional.

El artículo 81 en su fracción XII permitía a los Estados coordinados que coincidieran con la Federación gravando los llamados impuestos especiales, siempre y cuando no participaran en el rendimiento de tales gravámenes.

El párrafo último del artículo 81 constituía una labor orientadora para los fiscos estatales, al darles a conocer la opinión de la Secretaría sobre si era o no incompatible algún gravamen cuyo establecimiento fuese próximo en el Estado. En el supuesto de ser contrario el gravamen estatal, la Federación conforme a la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados \* podía y puede --- a mi juicio en forma anticonstitucional --- reterer parcial o totalmente las participaciones en ingresos federales si no se adoptaren las medidas que sugiriese la Comisión

\* D.O. Dic. 28-1953.



Nacional de Arbitrios.

7. Reforma de 1970 \* y 1972 \* \*

La Fracción XII del artículo 81 fué adicionada en 1970 para quedar como sigue:

XII. Los ingresos derivados de artículos producidos dentro de su territorio, siempre que por estos no hayan percibido la cuota adicional de 1.2% ni la participación por la aplicación de la tasa especial de 10%.

En el año de 1972 la fracción XII fué derogada sin que en la exposición de motivos se diera alguna razón para ello.

Considero que la derogación de la fracción XII obedeció a que la directriz del Gobierno Federal venía siendo en el sentido de que los Estados participaran en el rendimiento de los impuestos especiales si ellos no coincidían legislando localmente sobre el particular. Actualmente se observa que en una gran mayoría de los llamados impuestos especiales los Estados han ejercitado su facultad legislativa adhiriéndose al sistema propuesto por el Gobierno Federal participando en el rendimiento de los impuestos especiales.

8. Situación que prevalece en Ingresos Mercantiles a partir de 1973.  
Opinión del Sustentante.

A virtud de la derogación de la fracción XII se sustrajo de la potestad tributaria de los Estados la facultad de gravar localmente las materias que comprenden los llamados impuestos especiales y las autoridades están empeñadas en sostener que a través de la cláusula tercera de los convenios de coordinación y del párrafo último del artículo 81 se comprende la totalidad de géros enumerados en el artículo 18 de la propia Ley.

Esta afirmación se desprende del contenido del oficio número 313-1A-1a.-28956 girado el día 8 de septiembre de 1972, por la Dirección General

\* D.O. Dic. 30-1970

\*\* D. O. Dic. 30-1972

de Ingresos Mercantiles al C. Secretario de Finanzas del Estado de Tabasco, fecha en la que aún vigente la fracción XII del artículo 81, hicieron caso omiso de la misma para fundarse solo en su párrafo último.

Ahora bien, aunque las autoridades administrativas han querido interpretar en una forma diferente el último párrafo del artículo 81, su opinión no es congruente por diversos preceptos de la Ley, como a continuación se demuestra con solo dos ejemplos: las fracciones VIII y la XVIII.

La hipótesis prevista en la primera parte de la fracción VIII responde a los impuestos federales especiales de cuyo rendimiento pueden participar los Estados. El licenciado Jorge I. Aguilar en una monografía \* al clasificar las exenciones, ubica a estos giros como exentos por sustitución del gravamen, lo que hallo atinado pues de no estar previsto el supuesto exento, se causaría el impuesto especial por la producción, envasamiento, etc., y el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, al enajenarse los bienes.

Es pues correcta la afirmación del licenciado Aguilar en el sentido de que se trata de una exención por sustitución de gravamen y se confirma su criterio en el actual artículo 31 de la Ley en el que se imponen obligaciones a los causantes exentos y no es objeto de excepción la actividad prevista en el artículo 18 fracción VIII.

En similares condiciones se hallan los constructores de obras públicas al establecer el legislador una exención para los mismos cuando ocurren determinados supuestos, los que de no satisfacerse, dejan intacta la causación del impuesto y obviamente se hallan obligados al pago del tributo.

Sin embargo, no obstante ser bastante claro que se trata en los dos casos citados de verdaderas exenciones y que para que éstas existan debe operar primeramente el principio de causación del impuesto, las autoridades han dado una interpretación al párrafo último del artículo 81 (cuya labor

\* Aguilar G. Jorge I. Exegesis de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. p. 127 y sigts. México 1948.

siempre ha sido orientadora) que en forma afortunada ha desechado el Poder Judicial.

Si hemos de ser observadores, advertiremos que este párrafo se ha mantenido vigente siempre al final del artículo 81 y la enumeración de giros de tal artículo ha sufrido diversas adiciones con giros extralidos ---vélgase la expresión --- del artículo 18 y jamás se habla interpretado que comprenda la totalidad de giros del artículo 18.

Si aceptamos la opinión oficial en el sentido de que tal párrafo comprende la totalidad de giros del artículo 18, tendríamos que aceptar que todas las reformas adicionando la enumeración de giros del artículo 81 han sido innecesarias desde 1954 y que la doctrina es equívoca al igual que las sentencias emitidas por el Poder Judicial y finalmente está mal la resolución emitida por el C. Subsecretario de Ingresos en la cual delimita los conceptos de no causante y causante exento.

Por las razones anteriores, considero que debe interpretarse el párrafo último del artículo 81 en el sentido de que solo constituye un procedimiento para orientar a los Estados para que graven los ingresos por los que no se causa el impuesto, entendiendo por tales aquellos cuya actividad no se halla comprendida en el artículo 1o. en donde se define el hecho imponible.

Considero que una indebida interpretación al párrafo que se viene comentando no debe ser motivo para pronunciarse por su derogación, pues los Estados efectivamente formulan consultas a las autoridades administradoras de los impuestos y éstas recaban la opinión de la Comisión Nacional de Arbitrios para dar contestación a las inquietudes de los Estados. Til- dar de malo un sistema porque ha habido un error a cambio de muchos otros aciertos de importancia, es cerrar los ojos a la realidad humana que está propensa a errores,

Finalmente propugno por dos ideas que son las siguientes:

- a) Reformar el párrafo último del artículo 81 de la Ley actualizándolo pues ya no existe la cuota adicional como tal y permitir se siga el procedimiento de consulta de los Estados para delimitar perfectamente su potestad tributaria en cuanto la fuente impositiva lo sea el comercio y la industria.
- b) Que en la enumeración de giros del artículo 81 se restaure el contenido de la fracción XII otorgando la potestad tributaria a los Estados para que legislen sobre los llamados impuestos especiales, limitado ello a que no perciban la participación del 45%.

Esto último evitará que las autoridades administrativas tengan que elaborar malabarismos jurídicos para sostener que en el artículo 81 existe un apoyo para que los Estados legislen sobre los impuestos especiales o bien se adhieran al sistema de participaciones que se prevé en tales ordenamientos.

Igualmente se evitará señalar que los sujetos de impuestos especiales son los no causantes de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, puesto que como ya hemos visto son sujetos exentos de la misma.

### 3. ANALISIS DE LA BASE DECIMA SEGUNDA.

La cláusula décima segunda de los convenios de coordinación implica una obligación para los Gobiernos federal y estatal en el sentido de que el segundo no otorgará ninguna franquicia a título de protección a la industria y al comercio sobre la participación (45%) que le corresponda. Por su parte el Gobierno federal acepta que las concesiones que otorgue serán solo sobre la percepción neta federal (55%).

Con la anterior cláusula cristaliza también una meta que se habla fijado el Gobierno Federal en el sentido de suprimir las exenciones estatales que se venían otorgando a los comerciantes e industriales al amparo de

diversos ordenamientos locales cuyos nombres mas frecuentes eran: Ley de Fomento Industrial del Estado de....., Ley de Fomento de Industria y al Comercio, Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, etc.

El propósito del Gobierno Federal es el de que los Estados ya no se disputen el establecimiento de las empresas industriales en los que era bastante frecuente el sacrificio fiscal y el único beneficiado lo era la iniciativa privada. Hoy en día lograrán el Gobierno Federal que la iniciativa privada se ubique en los puntos estratégicos de la República que a él le interesen pues bastará presentar la iniciativa de Ley al Congreso y este aprobarla para realizar y mantener una sola política fiscal. Los Estados no disputarán mas el establecimiento de esos causantes, so pena de que si lo hacen el Gobierno Federal puede dar por terminado el convenio de coordinación.

Con el compromiso anterior los Estados no han perdido ningún recurso económico sino que al contrario en el futuro los lograrán, solo que ello a costa de centralizar la política fiscal de exenciones o de fomento a las industrias, en manos del Gobierno Federal.

Podrá arguirse que el Estado puede conceder exenciones en los impuestos locales y municipales (predial y otros), sin embargo por el monto tan reducido estimo que a ningún industrial le llamará la atención tal aspecto, pues no es un costo fuerte en la producción de sus mercancías.

**CAPITULO TERCERO**  
**FUNCION ADMINISTRATIVA**

1. CONCEPTO DE LOS CONVENIOS DE COORDINACION.
2. DE LAS PARTES.
3. DE LA FACULTAD DE LOS GOBERNADORES DE LOS ESTADOS PARA LA CELEBRACION DE LOS CONVENIOS.
4. DE LA FACULTAD DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA LA CELEBRACION DE LOS CONVENIOS DE COORDINACION.
5. DEL CONSENTIMIENTO.
6. DEL OBJETO.
7. DE LOS ELEMENTOS DE VALIDEZ.
8. ANALISIS DE LOS CONVENIOS DE COORDINACION EN CUANTO A LA CREACION DE DERECHOS Y OBLIGACIONES PARA LOS GOBIERNOS FEDERAL Y ESTATALES. CONSECUENCIAS PARA LOS ADMINISTRADOS.
  1. ESTIPULACIONES CON EFECTOS EXTERNOS. SU CONCEPTO.
    - A) CORRESPONDIENTES AL ESTADO.
    - B) CORRESPONDIENTES A LA FEDERACION.
    - C) CORRESPONDIENTES A LOS ESTADOS Y A LA FEDERACION.
  2. ESTIPULACIONES CON EFECTOS INTERNOS. SU CONCEPTO.
    - A) EN CUANTO A LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.
    - B) EN CUANTO A OTROS ORDENAMIENTOS. DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS.
9. MODALIDAD EN LOS CONVENIOS DE COORDINACION CELEBRADOS ENTRE EL GOBIERNO FEDERAL Y LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS DE BAJA CALIFORNIA SUR , HIDALGO. Y QUINTANA ROO.

## FUNCIÓN ADMINISTRATIVA

La función administrativa que ejercitan las autoridades administrativas federales y estatales con respecto a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, se halla regida por el ordenamiento legal citado, el convenio de coordinación celebrado y supletoriamente por el Código Fiscal de la Federación.

Al adentrarnos en la revisión de los convenios de coordinación, no he podido resistir la tentación de hacer algunas consideraciones respecto a la forma como el Legislador Federal sustituyó en la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, el sistema de la cuota adicional que se otorgaba a los Estados, quienes determinaban su cuantía sin excederse del 12 al millar, en función de lo que les representaba el dejar de recaudar sus impuestos locales a la industria y al comercio, para implantar un sistema de participaciones en la Ley Federal que repercute en la naturaleza y consecuencias de los convenios de coordinación.

El actual sistema de participaciones considero que desvirtúa la naturaleza y consecuencias de los convenios de coordinación, puesto que la Ley establece en su artículo 14 que la tasa general del impuesto es del 4% sobre el monto total de ingresos gravables, señalándose en forma inmediata que las tasas especiales del impuesto son del 5%, 10%, 15% y 30%.

Con tal estipulación \* no quedó en el año de 1973 (fecha de los actuales convenios de coordinación) al arbitrio de los Estados disidentes, el determinar si se coordinaban o no, pues la difícil situación en que los colocó el legislador al igual que a los administrados radicados en sus territorios, fué fundamental para la celebración de los convenios de coordinación.

La situación descrita fué importante para integrar el consentimiento de las partes en los convenios de coordinación, tema que trato a continuación:

### 1. Concepto de los convenios de coordinación.

Los convenios de coordinación son un acuerdo de voluntades entre entes públicos (Federación y Estados) que crean derechos y obligaciones relacionados con la percepción de un impuesto, cuya fuente ambos están en posibilidad de gravarla conforme a la Constitución.

### 2. De las partes.

Las partes que intervienen en los convenios de coordinación son la Federación y los Estados. Sin embargo el rendimiento del impuesto federal se divide en tres entes políticos que son la Federación, Estados y Municipios.

### 3. De la facultad de los Gobernadores de los Estados para la celebración de los convenios.

La representación de los Estados en los aspectos político y administrativo está conferida a los Gobernadores en las Constituciones Locales, por lo que son éstos quienes intervienen en la celebración de los convenios de coordinación. Como en forma casi unánime las constituciones locales imitan a la Constitución Federal, resulta necesaria una autorización a los Ejecutivos Locales para la celebración de los convenios, por

\* En esta fecha aún no estaban vigentes las tasas especiales del 5%, 15% y 30%.



ser facultad de los Congresos Locales el establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus presupuestos.

Es de advertirse que algunos Estados tienen un procedimiento diferente, citando como ejemplo a Baja California Norte quien prevé en la fracción XXII del artículo 49 de su Constitución Local, que el Ejecutivo se halla facultado para celebrar convenios con la Federación sobre participaciones de impuestos.

4. De la facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la celebración de los convenios de coordinación.

El despacho de los asuntos en el orden hacendario corresponden al Ejecutivo Federal quien con fundamento en el artículo 90 Constitucional, su Ley Reglamentaria y el artículo 77 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles delega en el titular de la Secretaría de Hacienda la facultad de celebrar a nombre del Gobierno Federal, los convenios de coordinación.

5. *Vel Consentimiento.*

La doctrina ha sostenido un largo debate sobre si es jurídicamente correcto llamar contrato a un acto jurídico en el que no hay la manifestación común de los contratantes, sino que una parte se adhiere a la oferta formulada por la otra, la cual ya ha sido incluso sancionada por el Estado, citando como ejemplos el suministro de energía eléctrica, el de servicio telefónico, el de transporte terrestre, aéreo o marítimo, etc.

Algunos Tratadistas de Derecho Civil sostienen que los actos jurídicos citados son verdaderos contratos ya que tienen sus elementos de existencia; consentimiento y el objeto. El Tratadista licenciado Ernesto Gutiérrez y González se pronuncia en contra de la corriente tradicionalmente civilista e indica que inicialmente solo estaban en juego intereses particulares, pero que al evolucionar las comunicaciones, transportes y la comunidad misma, el Estado debe satisfacer esas necesidades que de carácter privado se convierten en públicas en orden a su propia conserva-

ción política ya que de otra forma caería ante una revolución. Por lo mismo los que fueron actos contractuales, hoy no pueden quedar sujetos a la voluntad de las partes y si bien conservan en su apariencia algunos de los elementos de los contratos, la verdad es que tienen otros elementos esenciales mas que no permiten asimilarlos a esa figura.

El autor citado considera que pretender identificar esta figura nueva (para algunos autores contrato de adhesión) con el contrato por el que aparecen dos voluntades respecto de un objeto, es deformar la primera figura que él denomina gulon administrativo, el cual en forma aún tímida ha dejado el campo del Derecho Privado para ubicarse en el ámbito administrativo. Indica que algunos de estos guiones administrativos a su juicio dejaron ya en forma decidida el campo del Derecho Privado, para trasladarse al ámbito administrativo. \*

Ahora bien, volviendo a los convenios de coordinación, --- aún cuando su ubicación siempre ha correspondido a lo que los Tratadistas denominan Derecho Público --- vemos que al publicarse la Ley Federal en el año de 1947, su artículo 80. establecía que el Impuesto Federal se causaría a razón del 18 al millar sobre el monto total de los ingresos gravables. Los Estados, Distrito Federal y Territorios que suprimieran sus impuestos generales sobre el comercio y la industria (de patente, sobre capitales, sobre ventas, giros mercantiles, etc.), tendrían derecho a una participación del 15 al millar sobre el importe de los ingresos gravables, dentro de su jurisdicción, que se causaría y recaudaría en forma de cuota adicional sobre el Impuesto Federal de 18 al millar y que estaría exento de pago de la contribución Federal.

En la reforma efectuada a la Ley en el año de 1950, el artículo 80. fué modificado, derogándose el aspecto relativo a "la participación, para establecer que el Impuesto Federal se causará a razón de 18 al millar sobre el monto total de los ingresos gravables. Los Estados, Distrito Federal y Territorios que no mantengan en vigor impuestos de carácter general, locales y municipales, sobre el comercio y la industria, tendrán derecho a una cuota adicional de 12 al millar sobre el importe de

\* Gutiérrez y González Ernesto. Derecho de las Obligaciones. Págs. 345 a 347. Puebla 1971.

Los ingresos gravables dentro de su jurisdicción. En este caso..... etc.

Posteriormente el artículo en cita fué objeto de múltiples reformas, en las cuales siempre se establecía por una parte el monto de la tasa federal y por la otra el monto de la cuota adicional, permitiendo que el Estado determinara si se coordinaba o no con la Federación, con lo cual estimo que durante ese lapso (de 1948 a 1970) sí se integraba el consentimiento, pues concurrían las voluntades expresadas libremente sobre un objeto de interés jurídico.

A partir de 1971, fecha en la cual entró en vigor la tasa especial del 10% sobre determinados ingresos y se introdujo en el artículo 15 de la Ley el sistema de participaciones, señalo que ya no se produjo el consentimiento en los Estados para los convenios de coordinación que celebraron en 1971 y mucho menos en los celebrados durante 1973 y 1974.

Resulta irrelevante referirme a los convenios de coordinación de 1971 y los celebrados durante 1973 y 1974, pues el sistema de participaciones es la característica general y principal de los mismos, por lo que para evitar repeticiones y entuertos al referirme de aquí en adelante a los convenios, entiéndase que son aquellos que tienen implantado este sistema.

En la reforma del 30 de diciembre de 1970 se estableció en los artículos 14 y 15 de la Ley:

"Artículo 14. La tasa general del impuesto será del 18% sobre el monto total de los ingresos gravables.

En los casos que a continuación se indican, en vez de la tasa general se aplicará sobre los ingresos gravables una tasa especial del 10%.

"Artículo 15. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá celebrar con los Estados de la República, convenios de coordinación en lo que respecta al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, a condición de que no mantengan en vigor impuestos locales ni municipales sobre el comercio y la industria, diversos de los autorizados en el artículo 81 de esta Ley y en el convenio respectivo.

Los Estados que se coordinen percibirán la cuota adicional que fije la legislatura local correspondiente en los términos del convenio concertado, la que no excederá del 1.2% sobre el importe de los ingresos gravables con la tasa general del 1.8% percibidas dentro de su Territorio; en el Distrito y Territorios Federales se aplicará la cuota adicional que fije el Congreso de la Unión al expedir las Leyes de Ingresos relativas, la que no excederá de 1.2%.

Los Estados que celebren con la Federación convenio al efecto, el Distrito y Territorios Federales, percibirán el 40% de lo que se recaude en sus respectivos territorios por la aplicación de la tasa especial del 10%.

Los Estados coordinados, el Distrito y Territorios Federales, percibirán una participación de 40% sobre los recargos y multas que se recauden por la aplicación de esta Ley."

En la reforma del 30 de diciembre de 1972 se estableció en los artículos 14 y 15 de la Ley:

" Artículo 14.- La tasa general del impuesto será de 4% sobre el monto total de los ingresos gravables.

Artículo 15.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá celebrar con los Estados de la República, convenios de coordinación en lo que respecta al Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, a condición de que no mantengan en vigor impuestos locales ni municipales sobre el comercio y la industria, diversos de los autorizados en el artículo 81 de esta Ley y en el convenio respectivo.

Los Estados que se coordinen con la Federación, el Distrito y Territorios Federales percibirán el 45% de lo que se recaude en sus respectivos territorios por la aplicación de la tasa general del 4% y las especiales del 10% así como de los recargos y multas correspondientes."

Es así como se instauró en la ley el sistema de participación en el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, federalizándose la antigua cuota adicional del 12 al millar. Hoy en día no existe la cuota adicional y la participación que a los Estados les corresponde no importa en ninguno de sus aspectos al administrado. La obligación principal para éste será cubrir la tasa general, especial o ambas según sea el caso.

Indicamos en líneas anteriores que en todos los convenios celebrados en el año de 1948 sí operó el consentimiento en los Estados y no en los posteriores, pretendiendo asimilar esta figura a los guiones administrativos, ya que me parecen más convincentes los fundamentos del licenciado Ernesto Gutiérrez y González que aquella corriente civilista empeñada en someter todas las figuras nuevas en los anaqueles jurídicos de antaño.

Estoy convencido de que los convenios de coordinación no hallarían en el Código Civil un molde jurídico estrictamente aplicable a los derechos y obligaciones que estos regulan y mucho menos al concepto del consentimiento en la forma en que ese ordenamiento lo detalla.

En efecto, por consentimiento entienden en forma generalizada los autores civilistas que "es el acuerdo de dos o más voluntades sobre la producción o transmisión de obligaciones y derechos, y es necesario que esas voluntades tengan una manifestación exterior" \*. Algunos otros dan los siguientes conceptos: " El consentimiento consiste en el acuerdo de dos o más voluntades sobre la producción o transmisión de obligaciones y derechos, siendo necesario que esas voluntades tengan una manifestación exterior. \*\* El consentimiento es el acuerdo o concurso de voluntades que tienen por objeto la creación o transmisión de derechos y obligaciones; todo consentimiento, por tanto implica la manifestación de dos o más voluntades y el acuerdo de esas dos voluntades sobre un punto de interés jurídico. \*\*\*

Ahora bien, la libertad de la Federación y de los Estados para integrar lo que civilmente se estima como consentimiento, no tiene los mismos elementos y alcances que precisan los contratos civiles, pero tampoco pueden arguir las partes que no tengan voluntad para realizar el acto.

La mejor prueba de que los Estados disidentes a la coordinación se hallaron forzados a celebrar los convenios en 1971 y luego en 1973 se halla en la exposición de motivos a la iniciativa de reformas de 1972, en la que literalmente se indica:

\* Gutiérrez y González Ernesto. obra citada. p. 159

\*\* Borja Soriano Manuel. Teoría general de las obligaciones. T.I. p. 141.

\*\*\* Rojas Villegas Rafael. Derecho Civil Mexicano. T.V. Vol. I. p. 310.

"Ante la necesidad de incrementar los recursos tanto del Gobierno Federal como de las Entidades Federativas, en la iniciativa se propone establecer una tasa general del 4% de la que correspondería el 55% a la Federación y el 45% a las Entidades. Este último porcentaje es mayor que la tasa adicional del 1.2% que equivalla al 40%. Asimismo se eleva en favor de los Municipios el límite mínimo que pueden recibir del 15% al 20%.

Cabe señalar que el aumento de las tasas que se propone, no afectará el consumo de las clases populares, pues se conserva en la Ley la exención del impuesto para los artículos de primera necesidad.

La experiencia durante la aplicación del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, ha demostrado la dificultad de lograr la coordinación mediante la adopción voluntaria de la tasa adicional, en contra del propósito de la Federación de lograrla en forma total en la República, a través de la uniformidad de los impuestos al comercio y a la industria. Es de esperarse que con el régimen de participación en el impuesto, los Estados que aún no lo han hecho celebren el convenio que les de el derecho a percibirla.

Destacan por su importancia..... etc."

Un argumento irrefutable en materia civil es que aquello que no sea objeto del convenio no debe surtir efecto para ninguna de las partes, pues el consentimiento se formó solo respecto a lo dicho y para que otras situaciones sean objeto del convenio, se requiere una modificación o bien uno nuevo.

Conforme a lo anterior entendemos que si se reforma la LEY Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y de acuerdo al concepto clásico del consentimiento, habrá que modificar el pacto inicialmente celebrado. Esto no ocurre en la realidad pues a escasos dos años de la celebración de los convenios ha sido objeto de reformas la ley y las autoridades federales en lugar de modificar los convenios, optaron por expedir oficios como los que a continuación se transcriben:

Subsecretaría de Ingresos.

Asunto: Que el Gobierno de ese Estado debe recaudar también la tasa del 15%

Enero 31-1974.

C. Gobernador Constitucional del Estado  
Palacio de Gobierno  
Mexicali, B.C.

En virtud de que a partir del 1o. del mes en curso, se introdujo en el artículo 14 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles una tasa especial del 15% que se aplicará a determinados Ingresos, la recaudación del impuesto correspondiente a dicha tasa estará a cargo del Gobierno que usted dignamente preside, en la misma forma que las tasas del 1.8%, 4% y 10% a que se refiere la base sexta, fracción I del convenio de coordinación celebrado al efecto entre la Federación y esa Entidad Federativa.

'Reitero a usted mi atenta y distinguida consideración.

El subsecretario de Ingresos."

"

Subsecretaría de Ingresos

Asunto: Que el Gobierno de ese Estado debe recaudar las tasas de 5 % y 30%.

Enero 2 de 1975.

C. Gobernador Constitucional  
Palacio de Gobierno.  
Mexicali, B.C.

En virtud de que a partir de 19 de noviembre último, se introdujeron reformas en el artículo 14 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, por las que se crearon las tasas especiales de 5% y 30%, que se aplicarán a determinados ingresos, la recaudación del impuesto correspondiente a dichas tasas estará a cargo del Gobierno que usted dignamente preside, en la misma forma que las tasas del 1.8%, 4%, 10% y 15% a que se refieren la base sexta, fracción I del convenio de coordinación celebrado al efecto entre la Federación y esa Entidad Federativa y el Oficio No. 102-0394 del 31 de enero del año próximo pasado.

'Reitero a usted las seguridades de mi mas atenta y distinguida consideración.

El Subsecretario de Ingresos."

Podría argumentarse que el consentimiento se integra cuando la no coordinación implica--- aparte de los problemas políticos que no son jurídicos--- que independientemente si se coordinan o no los Estados estarán vigentes en su territorio las tasas federales del 4%, 5%, 10%, 15% y 30% , y por su parte las tasas locales ? Los administrados asumirán un papel pasivo o por el contrario simularán figuras jurídicas fuera del Estado para no cubrir los gravámenes locales y el Estado sin percibir participaciones. No es esta una forma de presionar económicamente a los Estados ?

Por lo anteriormente expuesto considero que el consentimiento no se integra en estos convenios de coordinación el igual que en los contratos civiles y por ello los asimilo a los guiones administrativos en los cuales concurre una situación análoga ya que se ofrece la creación de un acto jurídico, en el que una de las partes ya ha formulado y detallado las condiciones del mismo y la otra solo acepta. En el guión administrativo se revela la intervención del Estado al sancionar la reglamentación que garantice una pronta y correcta prestación del servicio público. En el convenio de coordinación se revela la intervención del Estado al sancionar la reglamentación (Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, Código Fiscal de la Federación), que aplicarán los sujetos activos. En uno y otro caso no debe excederse la voluntad de las partes a la voluntad del Estado, cuya expresión se manifiesta por el legislador.

Desde un punto de vista meramente administrativo puede sostenerse que el Ejecutivo Federal celebra los convenios de coordinación en cumplimiento a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y provee a su exacta observancia con fundamento en la fracción I del artículo 59 Constitucional. Pero me pregunto acaso ese acto jurídico no tiene nombre o acaso no debe tenerlo ? Es este el punto en que converge cualquier estudio sobre los convenios de coordinación y cuando tal parece que la materia se aprisiona es cuando se vuelve huidiza por los efectos que se disparan hacia todas partes repercutiendo a problemas de soberanía y otros que desbordarían los límites de este estudio.



Prestigiados Tratadistas \* sostienen la imposibilidad de controlar todos los actos del Ejecutivo, lo cual se expresa cabalmente en la distinción de los actos administrativos en actos de Gobierno o política y actos administrativos en sentido estricto. Con ser fácil la clasificación no lo es dar una definición de cada especie que delimite sus campos. Parece que se trata de mimbretes que encierran características diferentes según la posición que guarden los dos tipos de actos frente a medios de control jurídico posibles de que dispongan los particulares para evitar que puedan ser sus derechos lesionados por la acción de esos actos. Tal se desprende de las notas que tipifican el acto de Gobierno, es un acto administrativo típico que no origina ni da derechos ni permite recursos, es además discrecional, en el sentido de que no está expuesto a ser revocado ni revisado en forma alguna. Aclara Andreozzi, que si bien todo acto político es discrecional, no todo acto discrecional es un acto político y establece diferencias entre ellos; El acto político está totalmente fuera de la administración activa. Aquel no produce consecuencias de carácter jurisdiccional ni ocasiona otras responsabilidades que no sean de carácter político, mientras que este otro tiene consecuencias no precisamente políticas sino jurídicas.

Es decir, los actos de Gobierno o Políticos en principio son incontrolables por medios jurídicos al alcance del particular. Decimos que en principio porque es la ley quien tiene la última palabra.

En este punto no he querido sino plantear las inquietudes que me asaltan y la probable solución jurídica que a mi juicio pueda darse sin que por ello pretenda sostener que no pueden haber otras opiniones mejores y más autorizadas, pues por mi parte estoy obligado a conocer el tema pero ante la disyuntiva de ofrecer un estudio sencillo bien analizado a perderme entre las ramas del tema principal, opto por lo primero en aras de una mejor exposición.

## 6. DEL OBJETO.

Si por objeto directo entendemos la creación o transmisión de derechos

\* Nava Negrete Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. p. 57. México 1959.

y obligaciones, habremos de señalar que ello se logra en los convenios de coordinación tanto para el Gobierno Federal como para los Estados.

Toda vez que el objeto indirecto en los contratos viene a ser la conducta del deudor que pueda revestir tres formas diversas: dar, hacer o no hacer, he optado por analizar la regulación de las conductas de los sujetos activos, tanto en su aspecto interno como en aquellos actos que he denominado externos por entrañar consecuencias para los particulares, por lo que me permito remitir al lector al punto octavo.

El artículo 1824 del Código Civil establece que son objeto de los contratos: la cosa que el obligado debe dar y el hecho que el obligado debe hacer o no hacer. Este objeto del convenio se identifica con la cosa misma por lo que solo amerita señalar que en el análisis prometido en el párrafo anterior, se alude también esta clase de objeto que expresa la legislación vigente.

#### 7. De los elementos de validez.

Si como hemos visto varía el consentimiento entendido en su forma clásica para los convenios de coordinación y tomando en cuenta que este es un elemento de existencia, considero más que innecesario, tedioso el tratar de ubicar a estas figuras en anaqueles jurídicos contractuales del derecho civil para concluir que los llamados convenios desbordan los límites del Código. Solo a vía de ejemplo cito que no podría alguna de las partes invocar la nulidad relativa porque haya celebrado el convenio pensando que era en otra materia y no en Ingresos Mercantiles, o que pueda invocar la nulidad absoluta porque tal acto va en contra de las leyes, etc.

Por tal consideración me permito analizar en el punto que sigue los convenios de coordinación en cuanto a los derechos y obligaciones que se crean para los Gobiernos Federales y Estatales.

8. Análisis de los Convenios de Coordinación en cuanto a la creación de derechos y obligaciones para los Gobiernos Federal y Estatales. Consecuencias para los administrados.

Como los convenios de coordinación a partir del año de 1973 son fundamentalmente iguales, elegí el celebrado entre el Gobierno Federal y el Estado de México para desglosar su contenido y conforme al mismo hacer las consideraciones necesarias. Opté por esquematizar la exposición dividiendo el convenio en las siguientes partes:

#### I. ESTIPULACIONES CON EFECTOS EXTERNOS. SU CONCEPTO.

1. Correspondientes al Estado.
2. Correspondientes a la Federación.
3. Correspondientes a los Estados y a la Federación.

#### II. ESTIPULACIONES CON EFECTOS INTERNOS. SU CONCEPTO.

1. En cuanto a Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
2. En cuanto a otros ordenamientos. Disposiciones Administrativas.

Hago la salvedad de que en esta exposición solo aludo a las cláusulas que se traducen en función administrativa, excluyendo aquellas que se traducen en función legislativa y judicial, por ser objeto de análisis en los capítulos respectivos.

#### I. ESTIPULACIONES CON EFECTOS EXTERNOS. SU CONCEPTO.

Debemos entender que son aquellas manifestaciones de voluntad que se hacen con el fin de crear obligaciones y derechos entre los Gobiernos, de la Federación y del Estado, y que están encaminadas a que repercutan en el ámbito de los administrados, pudiendo exteriorizar la aplicación de la Ley Federal tanto el Gobierno del Estado como el Gobierno Federal, salvo los límites previstos.

## 1. CORRESPONDIENTES AL ESTADO.

## A) BASE SEXTA.

"1. La recaudación del impuesto, comprendiendo las tasas del 1.8%, 4% y 10%, así como de los recargos, multas y gastos de ejecución:

Se prevé en el artículo 77 que los Estados puedan tener a su cargo la recaudación del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, lo que también se consigna en la fracción primera, aunque en la mayoría de los casos por no estar actualizados los convenios con las reformas de la ley, solo se indica aquí, que recaudarán las tasas del 1.8%, 4% y 10% , así como los recargos y multas correspondientes.

Una situación que aunque correcta puede parecer extraña al profano en la materia, es la siguiente: Todos los Estados y el Distrito Federal tienen a su cargo la recaudación del impuesto federal, salvo Baja California, Sur, Hidalgo y Quintana Roo. Los Estados tienen delegada la facultad de recaudar el impuesto mediante convenio de coordinación y al Distrito Federal anualmente le expide un acuerdo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con base en el cual recauda el gravamen de referencia. \*

La situación que priva en cuanto a los Estados de Baja California Sur, Hidalgo y Quintana Roo, en que el impuesto se recauda por el Gobierno Federal a través de las Oficinas Federales de Hacienda (Principales, subalternas, agencias directas) es debida entre otros factores a falta de personal capacitado, gastos de implantación o mejoramientos de las Recaudaciones de Rentas Locales, etc. sin embargo hasta donde pudimos obtener información es en el sentido de que se insistirá con estos Estados a que tomen a su cargo la recaudación del impuesto.

Considero un acierto el que se participe al Estado en el rendimiento de los recargos pues privan las mismas razones respecto al gravamen que resulta ser lo principal y aquello lo accesorio. Por cuanto a los gastos de ejecución que se generan, el artículo 69 de la Ley establece que los causantes estarán obligados a pagar el importe de los mismos, los cuales se determinarán conforme a las disposiciones aplicables de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación. La disposición aplicable resulta ser el Reglamento para el cobro y aplicación de gastos de ejecución y pago de

\* El acuerdo para el ejercicio fiscal de 1975 se publicó el 19 de diciembre de 1974 en el Diario Oficial de la Federación.

honorarios por notificación de créditos.

"II. El mantenimiento del padrón federal de causantes del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, con los números de identificación local y del registro federal de causantes; "

En los artículos 27, 28 y 77 fracción I de la Ley se impone a los causantes la obligación de empadronarse ante las autoridades administrativas competentes en cuanto su actividad se tipifique en el hecho imponible de la Ley, concediendo para tal fin un plazo de diez días computados a partir de la fecha de iniciación de operaciones. Por fecha de iniciación de operaciones se entiende la apertura del negocio o aquella en la que el causante obtenga el primer ingreso gravable.

Por tal motivo en esta fracción segunda se delega al Estado el mantenimiento del padrón general de causantes del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, con los números de identificación local y registro federal de causantes.

Ahora bien, en la práctica estas disposiciones si se observan ya que los Gobiernos de los Estados para empadronar al causante en el impuesto sobre ingresos mercantiles le exigen la presentación--- en ocasiones una fotocopia--- de su inscripción ante el Registro Federal de Causantes, la cual se tramita ante las Oficinas Federales de Hacienda.

" III. La vigilancia del impuesto, la exigencia a los causantes de la adopción y establecimiento de medidas de control; la práctica de auditorías bajo los lineamientos que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; efectuar las investigaciones que procedan; obtener los datos e informes que tengan relación con el objeto de la auditoría; exigir en el domicilio de los contribuyentes la exhibición de los libros de contabilidad, auxiliares, registros y documentos comprobatorios de los asientos respectivos; y en general solicitar los elementos necesarios para comprobar el cumplimiento de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles; "

Constituye esta fracción un auténtico resumen de facultades delegadas a los Estados en cuanto a la vigilancia, práctica de auditoría, exigencia de medidas de control, etc., las cuales están previstas en los artículos 61 y 79 de la Ley, por lo que solo cabe señalar que existe una desorientación bastante aguda en el personal administrativo de los Estados, quienes en ocasiones aplican sus Códigos Fiscales locales en lugar del Código Fiscal Federal para fundar sus resoluciones. Lo anterior creemos que puede remediarse en vía de previsión impartiendo cursos de difusión fiscal al personal administrativo estatal, cuya labor deberían realizar los Delegados Federales adscritos a las Direcciones o Departamentos de Ingresos Mercantiles de cada Estado.

Al particular no le quedan mas vías para encauzar los actos de las autoridades cuando éstas se han excedido en sus facultades, que la de instaurar los recursos administrativos o bien recurrir al Tribunal Fiscal de la Federación.

"IV. La práctica de visitas tendientes a localizar causantes no empadronados e irregularmente empadronados y la inscripción de los mismos en el padrón de causantes:"

En el artículo 46 de la Ley se permite la práctica de visitas de investigación a los causantes del impuesto federal. La localización de causantes irregularmente empadronados y su inscripción en el padrón de causantes lo cual viene a ser una consecuencia de la estricta aplicación de la Ley.

"V. La formulación de liquidaciones mediante las cuales se determinen el impuesto omitido y los recargos causados"

La primera parte de esta fracción requiere de una aclaración por el procedimiento observado en el artículo 41 de la Ley que establece:

"No se admitirán las declaraciones si en el mismo acto de su presentación no se paga íntegramente el impuesto y los recargos causados, excepto en el caso del artículo 40 o si no se cumple con lo dispuesto en los artículos 39 y 43."

Ahora bien, como podemos compaginar que el Estado puede formular liquidaciones determinando el impuesto omitido y los recargos causados si el gravamen debe cubrirse al momento de presentar la declaración? Tales liquidaciones son resultado de la revisión que efectúan los sujetos activos a las declaraciones que formula el causante, las cuales en la práctica se realizan no al momento de su presentación, sino con posterioridad. Podemos citar como ejemplos mas frecuentes de estas liquidaciones los errores matemáticos, errores en las tasas aplicables, etc.

Esta facultad delegada al Estado constituye el procedimiento para su actuación en cuanto descubran errores que a su juicio no ameriten una auditoría al causante, ya que de lo contrario y de acuerdo al convenio de coordinación girará instrucciones para que bajo los lineamientos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se avoque (n) a la revisión exhaustiva del causante.

Considero que el ejercicio de la facultad discrecional tan ampliamente delegada al Estado debiera limitarse, puesto que si bien es cierto que el causante incurre en los errores descritos, mayor es el error en que viene incurriendo la autoridad al requerir al causante para que cubra un impuesto en una fecha que normalmente no es correcta. En efecto, viene aconteciendo que la autoridad local requiere el pago del impuesto omitido por error, ejercitando el procedimiento administrativo de ejecución, el cual no puede suspenderse sino mediante el aseguramiento del crédito fiscal y de nada sirve al causante la explicación de que viene ajustando su conducta a las prerrogativas previstas en los artículos 24 y 25 de la Ley Federal, so pena de que se le incremente el monto del impuesto con los recargos y gastos de ejecución.

"VI. La expedición de proveídos mediante los cuales impongan sanciones por infracciones a las disposiciones legales aplicables, descubiertas por las autoridades locales;"

En los párrafos segundos de los artículos 15 y 79 de la Ley se prevé que los Estados podrán imponer sanciones por las infracciones cometidas a las disposiciones legales aplicables, por lo que hallo correcta la delegación de esta facultad.

" VII. El cobro de los créditos a que se refieren los incisos V y VI de esta Base."

Si he estado de acuerdo con las situaciones que se regulan en las fracciones V y VI , es obvio que estoy de acuerdo en que se delegue al Estado la facultad de hacer efectivos los créditos que nazcan y se detecten a través de esas fracciones.

" VIII. El otorgamiento de plazos para el pago de los créditos a que se refieren los incisos V y VI de esta Base, con excepción de los derivados de auditorías;"

"IX. El aseguramiento del interés fiscal;"

Es ésta una situación no contemplada en la Ley Federal, pero sí en el artículo 20 del Código Fiscal Federal, al que habrán de ceñir sus actos las autoridades estatales , de lo que advierto que se han delegado facultades no previstas y si bien es cierto que la Secretaría de Hacienda las puede ejercitar por ser autoridad federal, de ninguna manera puede aplicarse igual razonamiento para las autoridades estatales. Claro que puede argumentarse que mientras sean facultades que beneficien a los causantes, no habrá impugnaciones, pero no es deseable se cometan violaciones a las leyes por los sujetos que van a exigir precisamente el cumplimiento de tales ordenamientos.

La presente situación tiene repercusiones, pues en la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación y su Reglamento (artículos 14 y 17 respec-



tivamente) se contempla el procedimiento exclusivamente para que sea la Tesorería de la Federación el órgano competente para conceder prórrogas o plazos en el pago de los adeudos a favor del Gobierno Federal. El Estado por su parte mantiene disposiciones similares para los créditos fiscales estatales. En mi opinión como el impuesto es de carácter federal son aplicables los ordenamientos federales, solo que se presenta la interrogante de saber si se mantendrá en toda la República la uniformidad en el trato a los causantes, o por el contrario el Gobierno Federal accederá en forma interna --- como lo hizo con el párrafo último del artículo 81 de la Ley --- a que se apliquen las disposiciones estatales con lo cual no estoy de acuerdo pues se vuelve al mosaico legislativo de antaño para estos aspectos.

Por este último motivo me inclino a que se estipule en bien de los administrados el que Estado y Gobierno Federal indiquen en forma expresa que se aplicarán los lineamientos de las leyes federales ya citadas para los otorgamientos de plazos para el pago de los créditos fiscales.

Desde luego advierto que en la actualidad los Estados podrían asumir una posición contraria a los intereses del Gobierno Federal y señalarle que éste sólo se reservó la facultad de interpretar la Ley federal y la presente situación no se contempla en la misma, por lo que pueden aplicar sus disposiciones estatales.

Por cuanto a las medidas de aseguramiento del crédito fiscal señalo que son las establecidas en el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación, situación que está expresamente prevista en el artículo 67 de la Ley.

"X. La estimación y determinación de los ingresos de los causantes de impuesto federal sobre ingresos mercantiles en los términos de los artículos 63 y 64 de la ley de la materia y el procedimiento administrativo de ejecución a que se refieren los artículos 65, 66 y 67 de la propia ley."

La facultad delegada al Estado que consiste en estimar y determinar los ingresos de los causantes del Impuesto Federal, la hallamos correcta ya que tal medida vino a sustituir la clausura preventiva de antaño siempre son

necesarias estas medidas para lograr un mejor autocontrol de los actos de los causantes a la Ley para que el Estado solo intervenga por vía de excepción. Similares consideraciones son aplicables a la delegación del procedimiento administrativo de ejecución que resulta ser la vía idónea para hacer efectivos los créditos fiscales. La falta de estas funciones administrativas al Estado, le restaría agilidad a los asuntos administrativos dada la constante intervención que tendría que realizar el Gobierno Federal.

"XI. La condonación total o parcial de multas impuestas por las autoridades locales con motivo de infracciones a las disposiciones legales aplicables:"

Nuevamente volvemos a advertir que instituciones no reguladas por la Ley Federal han sido objeto de delegación expresa por parte del Gobierno Federal al Estado ya que la condonación total y parcial de multas impuestas solo se hallan previstas en el Código Fiscal de la Federación. Como argumento de fondo en favor de la labor del Fisco Federal se puede invocar que si se delegan facultades de una ley sustantiva forzosamente tendrán que delegarse facultades de la Ley Adjetiva y en el presente caso, lo constituye el Código Fiscal Federal.

Debo señalar que la posición que asumo no es en contra de la delegación de facultades de instituciones que están reguladas en el Código Fiscal, cuya utilidad ni tan siquiera está a discusión, sino la forma como éstas han sido trasplantadas de su ámbito netamente federal para que las apliquen autoridades estatales lo que deja ver una situación híbrida que resulta forzada. Hasta hoy solo han sido objeto de delegación instituciones que benefician al causante, pero en cuanto se introduzca alguna que les depare perjuicios, es obvio que los causantes impugnarán cuanta resolución les omite el Estado, fundándose en que si la institución no está prevista en la Ley Federal, el convenio tendría mayor alcance, por lo que éste no podría tener validez de acuerdo al principio de Derecho, en el sentido de que las autoridades no pueden ejercitar mas facultades que aquellas que las propias leyes les conceden.

"XII. El establecimiento de cuotas fijas para el pago del impuesto en los términos de los artículos 82 y 83 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, de acuerdo con los lineamientos que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;"

Como los lineamientos los fija la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estimo que la delegación de esta facultad no tiene mayor relevancia pues solo confirma que el Estado es el ejecutor material de las decisiones que tome el Gobierno Federal.

"XIII. La revisión de las declaraciones de los causantes cuando existan indicios de que no cubren el impuesto de acuerdo con los ingresos realmente percibidos, con objeto de que, en su caso, se practique la auditoría correspondiente conforme a lo previsto en la fracción III de esta Base;"

La revisión de las declaraciones de los causantes constituye un acto de vigilancia del cumplimiento de esta ley, facultad esta última que se regula en el artículo 79 de la Ley que está expresamente delegada al Estado mediante la fracción III.

"XIV. El trámite de solicitudes de devolución de pagos efectuados indebidamente;"

Se advierte en esta fracción que todo aquello que signifique un ingreso para los sujetos activos tiene las máximas facilidades para su entero, pero no sea para devolver lo indebidamente percibido porque hacen tan dilatado y complejo el trámite que cuando son cantidades no muy importantes el particular opta por abandonarlas, pues le resulta mas caro el trámite, la espera y los salarios del personal abocado a tal fin. Son estas las características que privan en cuanto a la devolución de impuestos ya que el trámite deberá iniciarse ante el Estado y la resolución corresponde finalmente a la Secretaría de Hacienda.

En forma por demás afortunada la Dirección General de Ingresos Mercantiles a nivel interno autorizó a los Estados para que efectuaran devoluciones

que tenían el carácter de provisionales y cuyo monto no debía exceder de \$ 50,000.00 M.N. (CINCUENTA MIL PESOS 00/100 M.N.). Tales devoluciones adquirirían el carácter de definitivas cuando las aprobaba la susodicha Dirección. Posteriormente en el Diario Oficial de la Federación del 18 de septiembre de 1947 se publicó el Acuerdo 101-679 mediante el cual se otorgó a las Administraciones Fiscales Regionales la facultad de tramitar devoluciones en esta materia por un monto de \$ 50,000.00 M.N. (CINCUENTA MIL PESOS 00/100 M.N.).

"XVIII. Las demás que se le atribuyen en este convenio."

Constituye el resumidero de facultades delegadas en el convenio que aparezcan diseminadas y que no hayan sido objeto de mención expresa en la base sexta. Esta técnica prolifera en las leyes fiscales y administrativas por lo que ha sido objeto de crítica en la Doctrina ya que todo lo no señalado en la enumeración de facultades se encuentra apoyado en la última fracción.

#### B) BASE SEPTIMA.

"II El trámite y resolución de los recursos administrativos, salvo el de nulidad de notificaciones que será resuelto por la autoridad estatal;"

El trámite y resolución del recurso de nulidad de notificaciones es el único que queda a cargo del Gobierno del Estado, lo que obedece primordialmente a que si las autoridades estatales son las que notificaron la resolución, ellas serán las que sabrán si su procedimiento se ajustó o no a lo dispuesto en los artículos 98, 99 y 100 del Código Fiscal de la Federación, que constituirá el derecho violado al particular. Pretender que el trámite y resolución de este recurso quede a cargo del Gobierno Federal sería obstruir la magnífica labor que puede realizar el Gobierno del Estado.

La única observación que hago por lo que toca a este recurso que resolverán las autoridades estatales, es que no se sabe quien resolverá, si la autoridad superior (Dirección General de Ingresos Mercantiles, Tesorería General, Secretaría de Finanzas, o su equivalente en el Estado),

o por el contrario, la autoridad que haya dictado o realizado el acto. El Código Fiscal Federal solo determina que se deberán interponer los recursos ante la autoridad que dictó o realizó el acto pero no quien deba resolverlos. Ante semejante laguna y en aquellos casos en que la autoridad que dictó o realizó el acto sea una Recaudadora Local, mi opinión es que se interponga por escrito el recurso de nulidad ante la autoridad citada destinándose una copia al superior jerárquico estatal (Dirección General de Ingresos Mercantiles del Estado, etc.), con el objeto de provocar la intervención del mismo y la resolución que se dicte sea con su pleno conocimiento. Con tal proceder se busca depurar a su máximo la nueva resolución que emita la autoridad estatal y evitar plantear conflictos innecesarios al Tribunal Fiscal.

La situación anterior plantea un conflicto doctrinal pues no se determina si el recurso de nulidad de notificaciones es una instancia de revisión o de reconsideración. Si fuera de revisión debería resolver la misma autoridad que dictó o realizó el acto y si fuera reconsideración debería resolver el jerárquico superior o una autoridad distinta con el objeto de que depure el acto dictado por el órgano inferior.

"VI La expedición de proveídos mediante los cuales se impongan sanciones por infracciones descubiertas por las autoridades Federales. El cobro de estos créditos y de los mencionados en la fracción anterior, quedará a cargo del Gobierno del Estado;"

Todos los casos que representen un cobro de impuesto, recargos, multas o gastos de ejecución quedan a cargo del Gobierno del Estado aunque la detección de los causantes omisos o infractores sean descubiertos por el Gobierno Federal. Considero que lo anterior constituye una garantía para el Estado en el sentido de que se le respetará siempre la participación que le corresponda en el rendimiento del Impuesto Federal y de que esta la tendrá oportunamente. Se espera también que el Estado responda al principio de confianza que le depositó el Gobierno Federal, pues le permite el manejo de sus ingresos.

## 2. CORRESPONDIENTES A LA FEDERACION

## A) BASE SEXTA.

"V.... Tratándose de actas de auditoría, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público previamente hará la consignación respectiva."

Ahora bien, las liquidaciones que son producto de visitas, investigaciones o auditorías, fueron objeto de limitaciones por la Secretaría de Hacienda ya que previamente deberá hacerse por su parte la consignación respectiva.

Esto es, cada uno de los Estados mantiene vigentes tantos ordenamientos legales como son necesarios para auditar a los causantes observándose distintos procedimientos de un Estado a otro y aún cuando en ingresos mercantiles deberá aplicarse supletoriamente el Código Fiscal de la Federación para las visitas domiciliarias, Este nada prevé respecto a las auditorías, sino que son objeto de regulación en el Reglamento del funcionamiento de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal. \*

Por tal motivo, considero que ante la posibilidad de que los causantes impugnaran los procedimientos seguidos por los auditores estatales atento a lo expuesto en el inciso b) del artículo 228 del Código Fiscal Federal, la Secretaría de Hacienda halló la posibilidad de que interviniera la Dirección de Auditoría Fiscal Federal en la fase final de las auditorías que practiquen los Estados con la idea de lograr su depuración y de que la Secretaría de Hacienda emane la orden al Estado para que haga efectiva la liquidación previamente formulada por los auditores estatales, situación que regula la fracción VII de esta base y la fracción V de la base séptima.

Con tal sistema puedo afirmar que la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal actuará como supervisora de las labores que realicen los cuerpos de auditores del Estado y que no será posible objetar "su procedimiento interno" pues de no incurrir en violaciones a los artículos 83 y 84 del Código Fiscal Federal así como tampoco al 16 de

La Constitución, encontraron la vía idónea para permitir a los Estados que vigilen la correcta aplicación del impuesto.

" XII....., de acuerdo con los lineamientos que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;"

Los lineamientos que ha fijado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para los causantes menores, tienen las siguientes características:

Aunque no se define en la ley el concepto de causante menor, su significado no puede ser otro que aquella(s) persona (s) física (s) que combinando su esfuerzo personal con el capital desarrolla una actividad industrial o comercial que le produce rendimientos.

Los lineamientos solo son aplicables a las personas físicas o agrupaciones cuyos ingresos anuales no excedan de \$ 500,000.00 M.N.

Se obliga a estos causantes a llevar registros contables simplificados en sustitución de la contabilidad fiscal propia de un negocio, en atención a que el monto de sus utilidades no les resulta suficiente para sufragar los honorarios de contadores.

Pueden efectuar los pagos del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles mediante declaración mensual como lo establece la Ley o bien someterse a un régimen denominado de cuota fija cuyo principal efecto consiste en que con base en datos suministrados por el causante relativos a ejercicios inmediatos anteriores, le estiman no solo el impuesto sobre ingresos mercantiles, sino también el impuesto al ingreso global de las

empresas, impuesto sobre productos de trabajo y el impuesto del 1% sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.

La distinción entre el sistema normal de los causantes menores y el de cuota fija estriba en que en este último al causante le expiden doce declaraciones que contienen ya prorrateados el monto de los impuestos antes citados, los cuales deberán cubrirse en forma mensual sin importar si sus ingresos anuales son mayores o menores.

La administración y recaudación de los impuestos aplicables a los causantes menores han sido objeto de convenios de coordinación entre el Gobierno Federal y los Estados, correspondiendo casi en forma generalizada a estos últimos, que recauden los gravámenes federales causados en su territorio. Por su parte los Estados aceptan en los convenios de referencia no mantener en vigor impuestos incompatibles con el impuesto al ingreso global de las empresas.

Como se podrá observar los lineamientos generales tienen por objeto la aplicación de una política fiscal uniforme en la República, pero se han efectuado excepciones a las principales obligaciones previstas en las leyes para la generalidad de los causantes. Los argumentos que se esgrimen para la aplicación del sistema es que estos causantes menores no tienen la estabilidad necesaria para ejercer sobre ellos un control adecuado, no pueden tampoco sufragar gastos de profesionistas para la atención de sus asuntos y finalmente es población a la que necesita educarse en materia tributaria.

En realidad es problemática la situación para la Secretaría de Hacienda pues el número de causantes menores es bastante elevado en cualquier Estado, pero no comparto que se realicen excepciones a los principios consignados en las leyes a base de convenios a cuota fija ni de ningún otro procedimiento, pues con ello en lugar de resolver el problema solo se difiere, con lo que se agudiza el mismo mientras el tiempo pasa y finalmente tales causantes no conocen sus obligaciones fiscales y si están acostumbrados a sistemas diversos.



Probablemente un argumento de peso para la expedición de los lineamientos descritos lo sea la aplicación estricta del principio de economía de los impuestos --- conforme al cual el gravamen debe ser productivo, de gran rendimiento, económico en su administración, control y recaudación, etc.--- pero ello debe tener un justo equilibrio tratándose de ciertos sectores como lo es precisamente el giro que nos ocupa, a quienes si efectivamente va a educarseles en materia tributaria, deben aplicarse técnicas de desgravamiento parciales, en tarifa, base, etc. pero no acostumarlos a lineamientos diversos de los establecidos en las leyes.

#### B) BASE SEPTIMA.

"I. La interpretación de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles;"

Es esta una fracción cuyo contenido se adivina pero se utiliza una indebida redacción para la misma. La intención de las partes es que ante situaciones que requieren uniformidad de criterio en cuanto a la aplicación de la Ley, sea la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que resuelva para que sea homogéneo el trato a los causantes en toda la República, sin embargo con la redacción que se utiliza restringen a un mínimo la libertad de ejercicio para las autoridades estatales.

La aplicación literal de la fracción conduce a absurdos tales como que para desentrañar el contenido de cualquier precepto de la Ley se requiera de la constante intervención del Gobierno Federal, por lo que me pronuncio por una mejor redacción.

"II. El trámite y resolución de los recursos administrativos, salvo el de nulidad de notificaciones que será resuelto por la autoridad estatal;"

El Código Fiscal Federal regula del artículo 158 al 165 los únicos recursos administrativos aplicables para la materia que es objeto de nuestro

estudio. Ya en otra parte comentamos que el recurso de nulidad de notificaciones no se puede desentrañar si se le concede la naturaleza de recurso de revisión o de reconsideración pues no se prevee quien sea la autoridad estatal que deba resolverlo.

Por cuanto toca a los recursos de revocación, oposición al procedimiento ejecutivo, oposición de tercero y reclamación de preferencia considero que las partes le han atribuido la naturaleza de verdaderas instancias de reconsideración, pues la autoridad competente para resolverlos será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, el día 10. de julio del año en curso entró en vigor un acuerdo mediante el cual se delegan a las administraciones fiscales regionales, entre otras facultades, "la de tramitar y resolver los recursos administrativos de oposición al procedimiento ejecutivo, oposición de tercero, reclamación de preferencia y nulidad de notificaciones, cuando en este último caso, hayan efectuado la notificación que se impugna."

Con tal proceder se confirma a mi juicio que el recurso de nulidad de notificaciones será una instancia de revisión a nivel estatal o a nivel federal y los otros cuatro recursos, instancias de reconsideración que tendrán como objetivo principal la revocación, anulación o reforma del acto que lesiona los derechos del afectado.

Debo señalar que el atribuir si un recurso es de revisión o reconsideración no tiene otra repercusión que la de conocer cual es la autoridad competente que resolverá la pretensión del administrado y cómo se depurarán los actos de la administración por ella misma. \*

Recapitulemos, todos los recursos administrativos se interpondrán ante la autoridad que haya dictado o realizado el acto, pero la resolución

\* Nava Negrete Alfonso. Obra citada. Págs. 103 a 105.

dependerá --- salvo el de nulidad de notificaciones que compete a las autoridades estatales o a las administraciones fiscales regionales, según quien haya notificado el acto--- a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Esta última se reservó el trámite y resolución del recurso de revocación y delegó los otros a las administraciones fiscales regionales.

"III. La querrela contra quienes aparezcan responsables de delitos de carácter fiscal;"

Es esta una facultad que compete a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por tratarse de la aplicación de impuestos federales, pero además dada la estricta aplicación del Derecho Penal, deberá ser siempre la Procuraduría Fiscal la que efectúe la investigación de la Comisión de los delitos fiscales, efectúe la denuncia correspondiente y emita la declaratoria de que el fisco federal sufrió perjuicio, atento a lo expuesto en la fracción XI del artículo 4o. de la Ley Orgánica de la Procuraduría Fiscal.

"IV. La resolución de solicitudes de devolución de pagos efectuados indebidamente;"

En otro apartado señalé \* que la tramitación de devoluciones de pagos efectuados indebidamente se inician ante las autoridades del Estado, quedando a su cargo la devolución provisional de impuestos cuyo monto no sea mayor de \$ 50,000.00 (CINCUENTA MIL PESOS 00/100 M.N.). Vimos igualmente que similar facultad se otorgó a las administraciones fiscales regionales, solo que intuimos que éstas sí tendrán el carácter de definitivas.

Ahora bien, cualquier devolución de pagos de impuestos cuyo monto sea superior a los \$ 50,000.00 M.N. (CINCUENTA MIL PESOS 00/100 M.N.), será com-

\* Punto 1. a) Base Sexta Fracción XIV.

petente para resolver la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien viene ajustando su actividad interna a un acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 2 de abril de 1953. Por otra parte el Código Fiscal de la Federación, contempla en su artículo 26 la devolución del pago de impuestos efectuados en forma indebida.

"V. La expedición de resoluciones en que se finquen diferencias por omisión de impuesto con base en auditorías, inspecciones o revisión de dictámenes financieros;"

La revisión de dictámenes financieros, prácticas de auditorías, inspecciones, corresponden en términos del artículo 85 del Código Fiscal Federal, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien por virtud del Reglamento del Funcionamiento de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal encomienda estas tareas a esta última dependencia y le faculta a ejercitar las facultades previstas en el artículo 83 del Código citado con el objeto de que pueda realizar su cometido.

En los términos del artículo 40. del Reglamento del Funcionamiento de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, esta dependencia se limita a proporcionar por escrito los resultados obtenidos en el ejercicio de sus funciones a las dependencias administradoras de los impuestos, indicando los elementos y datos que considere convenientes o necesarios para que dichas dependencias estén en posibilidades de dictar las resoluciones respectivas en relación con los créditos que en las mismas se consignan.

Es obvio que el proveído lo expedirá la Dirección General de Ingresos Mercantiles al causante, pero enviando una copia al Estado respectivo para que éste continúe el procedimiento administrativo de ejecución y realice el cobro de los créditos fiscales.

"VI. La expedición de proveídos mediante los cuales se impongan sanciones por infracciones descubiertas por las autoridades federales. El cobro de estos créditos y de los mencionados en la fracción anterior, quedará a cargo del Gobierno del Estado;"

El contenido de esta fracción reviste dos hipótesis: la primera constituyéndose en facultad accesoría respecto del contenido de la fracción anterior y la segunda constituyéndose en crédito principal por infracciones a las disposiciones administrativas tales como presentar promociones sin citar el número de empadronamiento ante Ingresos Mercantiles, o bien la detectación de causantes no empadronados, etc., en cuyos casos siempre queda a cargo del Estado el cobro de estos créditos con el objeto de que participen en su rendimiento.

"VII. El otorgamiento de plazos para el pago del impuesto, recargos y multas, cuando los créditos fiscales hubieren sido determinados por el Gobierno Federal;"

Es ésta una de las situaciones no contempladas en la Ley pero si en el Código Fiscal de la Federación (artículo 20), Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación (artículo 11) y su Reglamento (artículo 17) y Ley de Ingresos de la Federación.

La forma como se viene operando es en el sentido de que la Dirección General de Ingresos Mercantiles concede prórrogas para pagar en mensualidades hasta por el plazo de un año, previo otorgamiento de la fianza que garantice el interés fiscal (crédito principal y sus recargos) sin importar el monto económico del adeudo. Aquellos asuntos en que el causante requiera dispensa de la garantía o un plazo mayor, son turnados a la Tesorería de la Federación. En ambos casos el cobro de los créditos queda a cargo del Gobierno del Estado respectivo, a quien se deberá exhibir oportunamente la fianza correspondiente.

"VIII. La condonación de multas que hayan sido impuestas por las autoridades federales;"

Es ésta una institución prevista en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación respecto de la cual pongo en tela de duda la operatividad de la condonación parcial de la multa, siendo las causas principales la

lentitud en la resolución de los negocios por las autoridades federales y el aseguramiento del interés fiscal que exigirá el Estado cuyo costo hace nugatorio cualquier intento de reducción de las multas. Posiblemente fuera viable la institución si no se exigiera por vía de excepción el aseguramiento del interés fiscal.

Por lo que respecta a la condonación total ésta no merece mayor comentario que en mi concepto personal ofrece mayor seguridad la apreciación de las pruebas por el Tribunal Fiscal que la autoridad administrativa que en ocasiones no acepta reconocer sus errores.

" X. Quedan reservadas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las facultades que no están expresamente delegadas en este convenio al Gobierno del Estado."

Es curioso como las reformas a las leyes ordinarias y los convenios de coordinación sostienen una posición anticonstitucional.

En efecto, conforme al artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos debemos entender que todas aquellas materias que no están expresamente otorgadas a la Federación, corresponde su ejercicio a los Estados. Por reformas a la Constitución se aceptó --- en la forma que se ha visto --- que la Federación puede legislar sobre ciertas fuentes impositivas que hoy son de su exclusiva competencia y coincidir en todas las demás fuentes impositivas. Esto último ha sido apoyado por el Poder Judicial para lograr sostener las constantes necesidades económicas del Gobierno Federal.

Ahora bien, en forma por demás graciosa el Gobierno Federal mediante los convenios de coordinación fiscal en el ramo de Ingresos Mercantiles, determina pactar que todas las facultades que no estén expresamente delegadas a los Estados, quedan reservadas al Gobierno Federal.

La violación a una decisión fundamental de los Constituyentes de 1917, no ha podido hacerse en forma mas clara.

### 3. CORRESPONDIENTES A LOS ESTADOS Y LA FEDERACION.

#### A) BASE SEPTIMA.

"IX. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público en forma concurrente podrá ejercer las facultades enumeradas en las fracciones II, III, IV y X excepto el procedimiento administrativo de ejecución a que se refieren los artículos 65, 66 y 67 de la Ley, XII, XIII, XV, XVI y XVII de la Base Sexta de este convenio;"

Vemos que se señalan en el convenio facultades en cuyo ejercicio pueden coincidir la Secretaría de Hacienda y el Estado, como aquellas que se refieren al padrón de causantes, vigilancia del impuesto, la exigencia a los causantes de la adopción y establecimiento de medidas de control; exigir en el domicilio de los contribuyentes la exhibición de los libros de contabilidad y documentación conexas, la práctica de auditorías bajo los lineamientos que fija la Secretaría, la práctica de visitas tendientes a localizar causantes no empadronados, la estimación y determinación de los ingresos de los contribuyentes, establecimiento de cuotas fijas, formulación de dictámenes en los casos de solicitud de exenciones que autoriza el artículo 18 de la Ley, siendo objeto de exclusión expresa el ejercicio del procedimiento administrativo de ejecución.

Podemos resumir todas las facultades anteriores en cuyo ejercicio coinciden Secretaría de Hacienda y Estado, como aquellos actos encaminados a la aplicación estricta de la Ley, excluyendo a la Secretaría de la administración y recaudación de los créditos fiscales, los cuales son del ejercicio exclusivo del Estado. Como contraprestación la Secretaría se reserva las principales funciones de la ley tales como la adopción de criterios, políticas, lineamientos generales, resolución de todo tipo de

consultas relativas a la confirmación de exenciones, trámite y resolución de los recursos administrativos--- salvo el de nulidad de notificaciones --- facultades de vigilancia y asesoría a los Estados, etc.

B) BASES DECIMA CUARTA Y DECIMA SEXTA.

"DECIMA CUARTA. El Gobierno del Estado de México y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por mutuo consentimiento podrán modificar las estipulaciones de este convenio de acuerdo con la experiencia derivada de su aplicación."

"DECIMA SEXTA. Cualquiera de las partes podrá denunciar el presente convenio, notificando su determinación por escrito a la otra parte con sesenta días de anticipación."

La experiencia será orientadora de las posibles modificaciones y terminación de los convenios de coordinación. Tales actitudes de los Gobiernos si bien es cierto que revestirán consecuencias externas en relación a los administrados, también lo es que suceden en un ámbito político que no origina ni da derechos ni permite recursos.

Las notas que caracterizan estas modificaciones, constituyen a mi juicio típicos actos de Gobierno que están fuera de la órbita de la administración activa. No producen consecuencias de carácter jurisdiccional ni ocasiona otras responsabilidades que no sean de carácter político.

Las extralimitaciones en los convenios de coordinación pueden ser remedadas por el particular en la vía administrativa o jurisdiccional siempre que existe el acto que vulnere la esfera de sus derechos. El simple acto de que dos Gobiernos acuerden que el impuesto que la empresa particular venía pagando en las recaudadoras de rentas en Toluca, Estado de México, lo tenga que pagar a partir del 1o. de enero de 1977 ante las Oficinas Federales de Hacienda correspondiente a su domicilio, hoy no puede ser impugnado ni en la vía administrativa ni en la judicial.



## II. ESTIPULACIONES CON EFECTOS INTERNOS. SU CONCEPTO.

Son aquellas manifestaciones de voluntad que se efectúan el fin de crear obligaciones y derechos entre los Gobiernos de la Federación y del Estado, que tienen eficacia dentro de la propia administración y los cuales no están encaminados a producir efectos en la esfera jurídica de los particulares.

### 1. En cuanto a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

#### A) BASE SEGUNDA.

"SEGUNDA. El Gobierno del Estado de México percibirá el 45% de los ingresos que se obtengan por la aplicación del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, recargos y multas correspondientes, con la misma excepción señalada en la Base anterior.

La participación que corresponda al Estado en el rendimiento del gravamen por la aplicación del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, recargos y multas, no es aspecto que interese al administrado; representa a mi juicio, un interés para la Federación y el Estado en cuanto a su aspecto presupuestario.

#### B) BASE QUINTA.

" QUINTA. El Gobierno del Estado de México cubrirá a los Municipios de la propia Entidad el 20% como mínimo del rendimiento que perciba de las tasas general y especiales, así como de recargos y multas. El importe de dicho 20% se distribuirá entre los mismos Municipios, en los términos que disponga la Legislatura local.

Esta obligación que asume el Estado no es sino un principio regulado en

la fracción V del artículo 77 de la Ley Federal, en la que se estatuye que los municipios deben percibir como mínimo el 20% de la participación que corresponda al Estado en el rendimiento del Impuesto Federal dejando a cargo de la legislatura local respectiva que disponga la forma y términos de la distribución.

Consideramos correcto este principio, pues si la base de la división territorial de los Estados son los Municipios, es totalmente justo que la Federación vele por sus intereses ya que estos siempre han visto en el Estado el ente dispuesto a no dejarle fuentes impositivas de importancia, sino siempre las raquíticas y tiene que solventar sus servicios públicos recurriendo en ocasiones a la cooperación voluntaria de sus habitantes, pero sí en cambio tiene la obligación de concentrar al Estado los gravámenes causados y recaudados en su territorio quedando a expensas de lo que la política fiscal estatal quiera otorgarle.

#### C) BASE SEXTA.

"XV. La formulación de dictámenes para resolución de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los casos de solicitudes de exención del impuesto que autoriza el artículo 18 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles;"

Es propósito de la Federación el mantener la uniformidad del otorgamiento de exenciones a los causantes del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en toda la República y si bien es cierto que la totalidad de los casos aparecen previstos en el artículo 18 de la ley, una gran mayoría requiere de verdaderos estudios e interpretaciones jurídicas apoyados por dictámenes técnicos. Como la materia se presta a que cada Estado interprete la ley a su manera y la opinión de la Secretaría de Hacienda tal vez sea distinta, se convino en que aquellos sólo formulen dictámenes a nivel interno en los casos de solicitud de exenciones que autoriza la ley de la materia, y sea la Secretaría quien resuelva en definitiva manteniendo una política uniforme.

Considero pertinente hacer notar que en alto porcentaje los causantes han optado por solicitar sus declaratorias de exención en forma directa ante la Dirección General de Ingresos Mercantiles eliminando el trámite ante el Estado por su dilación en el envío de la documentación a la Secretaría de Hacienda. La Dirección General de Ingresos Mercantiles en la práctica no recaba el dictamen de los Estados pero siendo una facultad en cuyo ejercicio coincide con el Estado, ella los formula en los casos necesarios manteniendo una política uniforme. Acostumbra informar al Estado de cuanta exención otorga pues le destina una copia del oficio que contiene la declaratoria de exención. Cierra este círculo la labor de asesoría que la susodicha Dirección ejerce en todos los Estados con sus Delegados Federales.

"XVI. La formulación de dictámenes en los casos de instancias de caducidad o prescripción, para ser sometidos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;"

La única fase en la cual puede intervenir el Estado formulando los dictámenes para los casos de caducidad y someterlos a la Secretaría de Hacienda, es aquella en la que el particular instaure el recurso administrativo contra la resolución que afecte sus intereses y que le haya sido notificada por el Gobierno del Estado. Por tanto el dictamen que se formule será interno y de ninguna manera revestirá consecuencia alguna al particular, ya que podrá o no tomarlo en cuenta la Secretaría de Hacienda.

La última resolución que dicte la Secretaría de Hacienda será la impugnable ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Ahora bien, por lo que respecta a la figura de la prescripción el órgano competente para declarar que ha prescrito la facultad del fisco para determinar un crédito fiscal lo es la Procuraduría Fiscal de la Secretaría de Hacienda, atento al artículo 4o. fracción XXII de su Ley Orgánica y la única forma como el Estado pueda tener intervención formulando su

dictamen interno es que se lo solicite la Procuraduría Fiscal.

La importancia que tiene el dictamen interno de la prescripción o de la caducidad para la Procuraduría Fiscal de la Federación es el de allegarse los elementos de juicio necesarios para determinar si procede o no el cobro de los créditos fiscales en cuestión ya que pudo haber transcurrido el plazo de los cinco años y ya no ser exigibles, o bien durante ese mismo lapso pudo haber mediado alguna gestión de cobro, que interrumpiera la prescripción.

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá un Delegado Federal, cuyas funciones serán las de vigilancia de las facultades delegadas y el auxilio al Gobierno del Estado en la administración del impuesto."

Aunque ya me he referido en líneas anteriores a los Delegados Federales que están adscritos a los órganos superiores en los Estados y cuya labor es inminentemente técnica quiero recalcar que su función es bastante amplia pues no sólo deben concretarse a vigilar y auxiliar al Estado en la correcta administración de este impuesto, sino que está prácticamente a su cuidado la parte principal de la operatividad del sistema que han creado los Gobiernos por lo que también formará parte de su misión capacitar al personal administrativo estatal en los ordenamientos legales supletorios, tales como el Código Fiscal Federal, etc.

2. En cuanto a otros ordenamientos. Disposiciones Administrativas.

#### A) BASE CUARTA.

"En los términos de los artículos 1o. y 2o. de la "Ley que otorga compensaciones adicionales a los Estados que celebren convenio de coordinación en materia del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles", el Estado de México percibirá una compensación adicional equivalente al 10% del importe total que perciba a título de participaciones y cuotas adicionales en el rendimiento de los impuestos federales que las conceden actualmente o se establezcan en el futuro, con excepción de los relativos a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles."

El otorgamiento de esta compensación nació en el año de 1953 con el propósito de vigorizar el sistema de coordinación entre la Federación y los Estados. La finalidad de la ley era el hacer atractiva a los Estados

la coordinación voluntaria en el ramo de ingresos mercantiles. Fué plausible el propósito y lo sigue siendo pues no obstante que se presionó a los Estados para lograr la coordinación, el Gobierno Federal se mantuvo respetuoso de los atractivos formulados antes de la implantación del sistema de participaciones.

B) BASE OCTAVA.

"OCTAVA. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público cubrirá al Gobierno del Estado de México, a título de aportación para los gastos ocasionados por la administración del impuesto, el 4% de la percepción neta federal en el impuesto, recargos y multas."

Representa ese 4% un reembolso al Estado por los gastos que haya ocasionado la administración del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, recargos y multas.

C) BASE NOVENA.

"NOVENA. Mientras las partes no convengan plazos distintos, dentro de los tres días siguientes a la fecha en que se reciba el pago del impuesto en la Capital del Estado o en un término de cinco días si se trata de las poblaciones restantes de la misma Entidad, el Gobierno del Estado de México concentrará en las oficinas que le señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el porcentaje que a la Federación corresponde en la recaudación del impuesto, recargos y multas."

Del monto de la recaudación del impuesto, recargos y multas el Gobierno del Estado se adjudica la participación del 45% y el porcentaje que le corresponde a la Federación (entendemos que es el 51.8% ya aplicada la deductiva del 4%) lo concentran en las oficinas que señale la Secretaría de Hacienda dentro del plazo establecido para tal efecto.

D) BASE DECIMA.

"DECIMA. El Gobierno del Estado de México informará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público bajo los lineamientos que ésta le fije, dentro

de los diez primeros días de cada mes, acerca del monto del impuesto, recargos y multas percibidos en el mes inmediato anterior, y comprobará haber hecho la concentración de las cantidades correspondientes a la Federación."

Los lineamientos son de tipo interno y solo suponemos que la información y comprobación de las cantidades correspondientes a la Federación dentro de los diez primeros días de cada mes, obedece a una programación previa de los ingresos y egresos de la Secretaría de Hacienda.

#### E) BASE DECIMA PRIMERA.

"DECIMA PRIMERA. Para la revisión sobre los causantes totalmente exceptuados del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles y que resulten gravados con impuestos locales o municipales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y en las Leyes de Ingresos del Estado de México y sus Municipios, el Gobierno de esta Entidad establecerá el servicio de inspección que es-té pertinente y al efecto dispondrá de la colaboración técnica del Delegado Federal cuando lo solicite.

Considero que el contenido de esta base debe interpretarse en el sentido de que no puede tener mas alcances que aquellos que la ley establece y habiendo dado mi opinión sobre la interpretación del artículo 81, remito al lector al capítulo segundo.

Por cuanto hace a la colaboración técnica del Delegado Federal considero haber expuesto también en líneas anteriores la función que a estos corresponde y lo vertido en esas líneas se confirma en que incluso debe prestar asesoramiento al Estado en materia impositiva local.

9. Modalidad en los convenios de coordinación celebrados entre el Gobierno Federal y los Gobiernos de los Estados de Baja California Sur, Hidalgo y Quintana Roo.

Por mantener aún una etapa intermedia estos convenios de coordinación

pues la recaudación del impuesto, recargos, multas y gastos de ejecución quedan a cargo del Gobierno Federal, no se aborda el análisis exhaustivo de los mismos. Sin embargo la directriz del Gobierno Federal es que estos Estados tomen a su cargo la recaudación del impuesto y se celebre el convenio de coordinación en los términos de los celebrados con los otros Estados.

La etapa de transición se espera sea breve y por ahora basta señalar que el clausulado de sus convenios conserva algunos lineamientos generales de la etapa a la que se espera arriben con la prontitud deseada.

## CAPITULO CUARTO

### FUNCION JUDICIAL

I. ESTIPULACIONES EN EL CONVENIO DE COORDINACION.

II. LEGISLACIONES ESTATALES QUE GRAVAN AL COMERCIO Y A LA INDUSTRIA

A) BAJA CALIFORNIA NORTE

B) ESTADO DE MEXICO



## FUNCION JUDICIAL

### I. ESTIPULACIONES EN EL CONVENIO DE COORDINACION.

#### BASE SEXTA. FRACCION XVII.

"XVII. La intervención como parte en los juicios que se susciten con motivo del ejercicio de las facultades anteriores;"

Es esta la única estipulación prevista en el convenio, mediante la cual se faculta al Estado para que intervenga como parte en los juicios que se susciten con motivo de la aplicación de la Ley. Apoyan esta estipulación el párrafo segundo del artículo 79 de la Ley Federal y el inciso a) de la fracción 11 del artículo 173 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo con ser tan clara la idea anterior, considero necesario advertir dos situaciones:

PRIMERA. Cuando sea una autoridad Federal o bien el Distrito Federal, la que dicta el acto lesivo al particular, será optativo el agotar o no el recurso administrativo. En el supuesto de que se haya interpuesto el recurso administrativo, la resolución que le recaiga será impugnable ante el Tribunal Fiscal. Es obvio que si no se opta por la vía administrativa, se surte la competencia ante el Tribunal Fiscal.

SEGUNDA. Si es una autoridad estatal la que dictó el acto lesivo al particular, no se surte la competencia ante el Tribunal Fiscal y está cercenada jurídicamente la procedencia ante los Juzgados de Distrito ya que para lograr la definitividad del acto, se requiere agotar todos los medios de defensa, lo cual hace obligatorio agotar los recursos administrativos.

En efecto, la fracción XV del artículo 73 de la Ley de Amparo establece la improcedencia del juicio frente a actos contra los que proceda algún recurso, juicio o medio de defensa legal por virtud del cual puedan ser modificados, revocados o nulificados, siempre que conforme a la misma ley se suspendan los efectos de dichos actos mediante la interposición del recurso o medio de defensa legal que haga valer el agraviado, sin exigir mayores requisitos que los que la Ley de Amparo consigna para conceder la suspensión definitiva.

Esta fracción condiciona el ejercicio de la acción de amparo contra actos de autoridad exigiendo que no haya recurso o juicio o que éste se haya agotado siempre que en él hubiera podido obtenerse la suspensión.

Ahora bien, el recurso administrativo permite la suspensión del acto o procedimiento en los términos de los artículos 157 y 12 del Código Fiscal cuyos requisitos no son mayores que los señalados en los artículos 124 y 135 de la Ley de Amparo.

En tales condiciones, puedo afirmar que no resulta optativa la instauración del recurso administrativo so pena de que posteriormente no haya remedio jurídico y se coloca al particular en la tesitura de agotarlos, fase en la cual la intervención de la Secretaría de Hacienda encauza la competencia ante el Tribunal Fiscal.

En estas líneas no he querido sino plantear en una forma muy genérica las vías ordinarias por oposición a la de amparo de impugnación que se presentan al administrado, pues es ésta una labor de apreciación del litigante, ya que cada resolución presenta características diferentes, cuyo encasillamiento de mi parte podría originarles alguna confusión.

## II. LEGISLACIONES ESTATALES QUE GRAVAN AL COMERCIO Y A LA INDUSTRIA. FALLOS JUDICIALES.

### A) BAJA CALIFORNIA NORTE.

El Juez de Distrito en el Estado de Baja California al dictar sentencia

en el expediente número 324/74 promovido por una constructora de obras públicas y privadas, manifestó en el considerando cuarto lo siguiente:

"CUARTO.- Por razón de método se examina a continuación el concepto violatorio que hace valer la Empresa quejosa referente a la legalidad de los ordenamientos que se mencionan, en cuanto se le pretenden aplicar en su perjuicio, a través del oficio 1497, de veintiuno de febrero de mil novecientos setenta y cuatro, girado por el C. Recaudador de Rentas del Estado, con residencia en esta Ciudad de Tijuana, Baja California, y que constituye fundamentalmente el acto reclamado. En efecto, resulta ser fundado el agravio respectivo con apoyo en las siguientes consideraciones: De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe ser adecuado y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también debe señalarse con precisión, las circunstancias, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas, o sea en otras palabras para que todo acto de autoridad pueda cumplir lo preceptuado por el artículo 16 de la Ley Fundamental, debe satisfacer dos clases de requisitos, unos de forma y otros de fondo.

El elemento formal queda surtido cuando en el acuerdo, orden o resolución, se citan las disposiciones legales que se consideraran aplicables al caso y se expresan los motivos que precedieron a su emisión. Para integrar el segundo elemento, es necesario que los motivos invocados sean reales y ciertos y que, conforme a los preceptos invocados, sean bastantes para provocar el acto de autoridad.

En el presente caso, teniendo a la vista el oficio 1497, de veintiuno de febrero de mil novecientos setenta y cuatro, del Recaudador de Rentas del Estado en esta Ciudad, que original acompañó la quejosa a su demanda de amparo, por medio del cual le manifiesta que su declaración mensual de ingresos relativa al mes de enero del mismo año, correspondiente a su cuenta -- estatal número --- y Registro Federal de Causantes ----, no fué aceptada en virtud de que "no calcularon" y "pretendieron no pagar" los impuestos estatales correspondientes, que son el Impuesto para la Educación Media y Superior Sobre la Adquisición de Bienes y Servicios para consumo, establecido en los artículos 156-1 a 156-6 de la Ley de Hacienda del Estado y el

artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Entidad para el ejercicio fiscal de mil novecientos setenta y cuatro,<sup>a</sup> razón del diez por ciento sobre el cuarenta y cinco por ciento del impuesto federal sobre ingresos mercantiles; el Impuesto sobre Actividades Mercantiles e Industriales establecido en el artículo 60., de la Ley de Ingresos del Estado de Baja California para el ejercicio fiscal de mil novecientos setenta y cuatro, que grava los ingresos exentos y no gravados por la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles; y el impuesto adicional para la Educación Media y Superior, establecido en el capítulo XIV de la Ley de Hacienda de Baja California y en el artículo 20 de la Ley de Ingresos del Estado de Baja California, para el ejercicio fiscal de mil novecientos setenta y cuatro, a razón de diez por ciento sobre el importe del impuesto sobre actividades mercantiles e industriales que se haya causado en el mes, se encuentra que dicho mandamiento escrito no está debidamente fundado y activado, porque independientemente de que las expresiones "no calcularon" y "pretendieron no pagar" empleadas por la responsable, no constituyen las circunstancias, razones particulares o causas inmediatas que justifiquen su omisión, ni pueden ser los motivos reales y ciertos que le sirvan de fundamento, las disposiciones legales que contiene relativas a la Ley de Hacienda del Estado y a la Ley de Ingresos de la Entidad, devienen inaplicables a la quejosa, dado que el Gobierno del Estado de Baja California, mediante convenio de coordinación fiscal celebrado con el Gobierno Federal el tres de febrero de mil novecientos setenta y tres, publicado en el Diario Oficial de la Federación de diecinueve de marzo del mismo año, se obligó a no establecer y a no mantener en vigor impuestos incompatibles con el propio convenio y con los artículos 14 y 15 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, y a participar con la Federación en un porcentaje mayor sobre la recaudación de dicho impuesto en el territorio del Estado, en sustitución de los Ingresos Estatales y Municipales que pudieran corresponderle, dejando sin aplicación cualquiera imposición tributaria que no resultara acorde con el referido convenio y limitándola por el tiempo que se mantuviera vigente, no estableciendo ningún impuesto que gravara a la industria y al comercio.

La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, establece en el artículo 14, a partir del primero de enero de mil novecientos setenta y tres, una tasa general del cuatro por ciento y dos especiales del diez por ciento para determinados ingresos; y previene en el artículo 15 que los Estados de la República podrán percibir el cuarenta y cinco por ciento sobre la recaudación de impuestos, recargos y multas, a condición que no mantengan en vigor impuestos locales, ni municipales sobre el comercio y la industria, diversos de los que autoriza el artículo 81 de tal ordenamiento y los convenios respectivos que llegaren a celebrarse

con los Estados, en el caso, el Ejecutivo Estatal, aceptó en virtud del convenio celebrado con la Federación, percibir el cuarenta y cinco por ciento de la recaudación del impuesto, recargos y multas, y no mantener en vigor impuestos locales ni municipales cuya fuente lo sea el comercio y la industria, y sin embargo, pretende cobrar impuestos para la Educación Media y Superior sobre la adquisición de bienes y servicios para consumo, sobre actividades mercantiles e industriales y adicional para la Educación Media y Superior, no obstante que no se surte ninguno de los supuestos de excepción que establece el artículo 81 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ya invocado, entre los cuales no se incluye como causantes a los constructores de obras públicas, como lo es la quejosa, quien acreditó plenamente con las documentales que obran agregadas en autos, que efectivamente se viene dedicando a la realización de diversas obras de carácter público que tiene contratadas con diversas dependencias del Gobierno Federal. Por el carácter público y de interés social de tales obras, la quejosa a pesar de que sí enmarca sus actividades dentro de los hechos generadores de la Legislación Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, no está obligada en algunos casos a enterar el crédito tributario por encontrarse en condiciones de franquicia, lo que permite considerarla como causante de dicho gravamen con ingresos exentos y gravados, pero no le resulta aplicable en ninguna forma la legislación estatal.

En consecuencia, el resultar inaplicables las disposiciones legales de la Ley de Hacienda del Estado y de Ingresos para el presente año lectivo, de la propia Entidad, que invoca como fundamento del mandamiento impugnado al Recaudador de Rentas señalado como responsable, se impone concluir que el mismo resulta violatorio de las garantías de legalidad consagradas en el artículo 16 de la Constitución General de la República, lo que determina otorgar la protección Federal a la quejosa. Sirve de apoyo a esta resolución la Tesis que obra en la página 164 del Tomo correspondiente a la Tercera Parte de la última Compilación de Jurisprudencia que puede consultarse bajo el rubro: "IMPUESTOS", que dice: "En materia de impuestos, la interpretación de la Ley debe ser estricta, y hay que aplicarla en sus términos y sin dar a éstos más alcance que el que naturalmente tienen; y el cobro que se haga sin apearse a estas reglas, importa una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales."

No es obstáculo para llegar a la conclusión anterior, lo argumentado por la autoridad que se menciona en su informe justificativo, porque lo rindió extemporáneamente, es decir con posterioridad a la celebración de la audiencia constitucional, la cual se celebró a las diez horas del pasado diez de abril, habiéndose recibido dicho informe en la misma fecha pero a las once horas con treinta y cinco minutos.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. Se sobresee en el presente juicio de Amparo en los términos de los considerandos primero y tercero de la presente resolución.

SEGUNDO. La Justicia de la Unión ampara y protege a ----, por conducto de su gerente general ----- contra los actos que reclama el C. Redaudador de Rentas del Estado, con residencia en esta Ciudad de Tijuana, Baja California, mismos que quedaron precisados en el resultando primero de esta sentencia.

Notifíquese personalmente. "

Es pertinente señalar que la Legislación de Baja California Norte mantiene la doble posición asumida por los Estados, es decir, pretende encontrar un apoyo en el párrafo último del artículo 81 de la Ley para gravar tanto los ingresos exentos (artículo 18 de la Ley), como aquellos que a su juicio no causan el impuesto (la realización de pagos por concepto del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, el 45% de su monto).

En mi opinión que el Gobierno del Estado no tiene ninguna seguridad en su criterio pues se conformó con la sentencia dictada al no impugnarla y sí en cambio reformó su legislación para el ejercicio fiscal de 1975, pretendiendo subsanar los errores cometidos para el ejercicio fiscal de 1974.

Los textos vigentes aparecen en el capítulo segundo y los declarados inaplicables son los que a continuación se transcriben. Entiéndase que los artículos no transcritos no sufrieron ninguna modificación.

#### LEY DE INGRESOS DEL ESTADO

##### "III. Impuesto sobre Actividades Mercantiles e Industriales.

Artículo 60. El impuesto sobre actividades Mercantiles e Industriales grava los ingresos y los giros exentos o no gravados por la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, con las siguientes tasas:

1. Aguas envasadas y refrescos	15 al millar
2. Alimentos en general	5 al millar
3. Libros, periódicos y revistas	15 al millar
4. No alimenticios en general	20 al millar

XV. Impuesto para la Educación media y Superior sobre la Adquisición de Bienes y Servicios para Consumo.

Artículo 21. El Impuesto para la Educación Media y Superior sobre la Adquisición de Bienes y Servicios para Consumo, se causa con una tasa de .....10%."

#### LEY DE HACIENDA

En cuanto al Impuesto sobre Actividades Mercantiles e Industriales se regula del artículo 42 al 96 de la Ley de Hacienda. El capítulo de esta Ley local se mantiene vigente con motivo de la expedición del Decreto número 86, cuyo texto puede consultarse en el capítulo segundo.

Por lo que respecta al Impuesto para la Educación Media y Superior sobre la Adquisición de Bienes y Servicios para Consumo, los artículos que fueron modificados son:

"Artículo 156-1. Es objeto de este impuesto la adquisición de bienes y servicios para consumo.

Artículo 156-2. Son sujetos de este impuesto los adquirentes de bienes y servicios para consumo.

Artículo 156-3. La base del impuesto será el 45% del impuesto que resulte de aplicar la tasa general del 45% y especial del 10% sobre los ingresos que señale la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles."

En mi concepto que el Gobierno del Estado mediante la reforma aludida pretendió hallar la fórmula para gravar los ingresos exentos y las actividades por las que no se causa el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles sin lograrlo pues las leyes, de Ingresos y de Hacienda siguen teniendo vicios de inconstitucionalidad.

## B) ESTADO DE MEXICO.

En este Estado la situación es más crítica ya que habiéndose violado el convenio de coordinación, los resultados por demás funestos no se han hecho esperar. En efecto, tanto comerciantes como industriales afectados al pago del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles en el Estado de México promovieron respectivamente el juicio de amparo indirecto ante el Juzgado de Distrito radicado en Toluca, Estado de México, quien formando el expediente número 229/973-5 y acumulando la totalidad de los juicios, dictó sentencia, cuya parte medular son los considerandos quinto y sexto que a continuación se transcriben:

"QUINTO.....Como se vé, son idénticos los conceptos de violación, entonces, precisa decir que hay que darles trato, análisis y estudio único. Vistas así las cosas, los conceptos de violación arguidos por los quejosos, resultan infundados. En efecto, los decretos números 41, 42 y 43, expedidos por la II. Legislatura del Estado, en ningún momento pugnan con los artículos 13, 14, 16 y 31 fracción IV Constitucionales, por el contrario, se hallan en perfecta armonía con dichos textos legales. Un rápido análisis lo va a demostrar. En los términos de la BASE PRIMERA DEL CONVENIO DE COORDINACION celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de México se determinó que los Comerciantes e Industriales de esta Entidad Federativa, a partir del primero de enero de mil novecientos setenta y tres, sólo pagarán las tasas general del 4% y especiales del 10% sobre sus ingresos mensuales gravables, según corresponda, salvo los casos previstos en el artículo 16 de la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles; EN LA BASE SEGUNDA del propio CONVENIO DE COORDINACION, se agregó que el propio Estado percibirá el 45% de los ingresos que se obtengan por la aplicación del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, recargos y multas correspondientes, con la misma excepción señalada en el punto anterior; y se facultó además, para que gravara con impuestos locales y municipales los ingresos provenientes de giros o efectos por los que no se cause el Impuesto a que dicha ley se refiere, además de las fuentes enumeradas en el artículo 81 de la propia Ley Federal de Impuestos sobre Ingresos Mercantiles, excepto lo que conforme a la Constitución, están reservados a la imposición federal y los que provengan de operaciones gravadas con impuestos federales sobre los cuales perciba participación el Estado. -----

Ahora bien, al publicarse los DECRETOS que se tildan de inconstitucionales por medio de los cuales se creó el impuesto para el FOMENTO DE LA EDUCACION PUBLICA EN EL ESTADO, se fijaron las bases, sujetos y objeto del propio impuesto, determinándose, además, la tasa de él, y por último se fijó para la aplicación del mismo las obligaciones de los causantes, tales DECRETOS no constituyen



una violación a los preceptos mencionados anteriormente ni al convenio de coordinación. Efectivamente, el objeto del impuesto lo es la realización de pagos del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, dentro del territorio del Estado (artículo 301 de la Ley de Hacienda) así como también la realización de pagos por conceptos de impuestos y derechos que establecen las leyes del Estado y las de los Municipios (parte primera de la disposición legal últimamente citada). Se advierte claramente del objeto de dicho impuesto que el mismo recae sobre todos los particulares que pagan tributos al Estado conforme a Leyes Fiscales Locales y Municipales así como los que realicen pagos del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles; empero en modo alguno el gravamen recae sobre la enajenación y arrendamiento de bienes y prestaciones de servicios de carácter mercantil (actividades industriales o comerciales); de esta manera no se trata de la misma fuente, sino que aquellas son diversas sobre las que gravita el impuesto, es decir, que el gravamen contenido en el convenio de coordinación corresponde a quienes se coloquen en los supuestos de él, esto es, que sus ingresos mensuales gravables se refieran a actividades comerciales o industriales, en los términos del artículo 14 de la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles; en tanto el otro no se refiere a dicho ramo, sino que solamente toma como factor determinante del impuesto el hecho generador de que realicen pagos conforme a la ley últimamente citada. Este impuesto, sin embargo, no es un obstáculo para el desarrollo económico del país y tampoco significa que exista injusticia en su constitución, por virtud de que otros sujetos tan solo se hallen afectados a un solo gravamen, porque lo que quizo el legislador local fué con el mismo, lograr un determinado fin social, a saber, EL FOMENTO DE LA EDUCACION PUBLICA DEL ESTADO que es el más alto interés público; por lo demás, el mismo es equitativo porque se refiere a todos aquellos que pagan impuestos conforme a la ley en cita; en el presente caso, es evidente que las quejas tienen capacidad productiva al dedicarse a la industria y al comercio, lo que determina que haya diversa capacidad productiva en ellos y es factible que se les grave con un Impuesto especial, que aunque concurre con el contenido en el convenio de coordinación no es ilegal al haber justicia en la capacidad contributiva y por el fin eminentemente social a que está dirigido, siendo de advertir que, como ha quedado dicho, uno y otro tiene distinta fuente impositiva.-----

También se alega, por otra parte, que el Impuesto de que se trata es de carácter privativo, porque tan sólo se refiere a las sociedades quejasas, personas físicas que promueven por su propio derecho y deja a las mismas en una situación de desigualdad contraria al principio de igualdad ante la ley que consagra el artículo 13 constitucional, respecto a los demás causantes del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles domiciliados fuera del Estado de México. Sobre este punto, conviene agregar que basta la lectura del decreto número 41, especialmente el artículo 301 de la Ley de Hacienda del Estado para llegar a la conclusión de que el mismo no es de carácter privativo sino que, antes bien, tiene todos los atribu-

tos de un gravamen, como son: contenido en una Ley impositiva, generalidad y permanencia, proporcionalidad y equidad y destinado a un fin social. Los elementos de la relación tributaria que contiene, indican que se refieren a todos los que realizan pagos por concepto de impuestos y derechos locales (ESTATALES Y MUNICIPALES) así como la realización de pagos del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles dentro del territorio del Estado. Se ve, pues, que dicho impuesto es permanente y general y se refiere al objeto y sujetos que menciona, esto es, que el gravamen radica en todas aquellas personas que se encuentran en la situación legal generadora del crédito fiscal, según el criterio contenido en el TOMO XXVI página 897 del Semanario Judicial de la Federación; puede sobre esta materia invocarse también la tesis número 17 visible a fojas 58 del tomo del Pleno del Último Apéndice de Jurisprudencia al propio Semanario Judicial de la Federación, que dice: "LEYES PRIVATIVAS.- Es carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta (es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o de persona a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean abrogadas). Una Ley que carece de esos caracteres, va contra el principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 constitucional, y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Estas leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de las leyes privativas protege al ya expresado artículo 13 constitucional.

En conclusión, EL DECRETO NUMERO 41 impugnado de ilegal que determina la fuente, el sujeto y la base del impuesto, en concordancia con los DECRETOS NUMEROS 42 Y 43 que crearon el impuesto y fijan las obligaciones de los causantes constituyen leyes impositivas de carácter general y abstracto y se refieren a quienes se hallen colocados en el hecho generador del propio impuesto, teniendo vigencia mientras dure la existencia legal de tales leyes tributarias.

---

Todavía mas, en la PARTE SEGUNDA, del artículo 301 se previene como hecho generador del impuesto los que paguen conforme a la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, o sea, que no solo es fuente la contenida en dicha disposición tributaria, sino también todos aquellos que paguen conforme a dicha ley a que se refieren las fuentes del artículo 81 de la misma que las enumera en forma limitativa, en efecto, estos últimos en unión de los industriales y comerciantes son sujetos del impuesto; y de la circunstancia de que el mismo no exista en otras Entidades Federativas, no se sigue que sea inconstitucional al faltar el requisito de generalidad y permanencia, porque las leyes impositivas en esta Entidad Federativa tan solo se dictan para regir dentro de su territorio, pero no pueden extenderse mas allá de los límites de él. Caso contrario, serian ilegales al

crearse y aplicarse fuera del ámbito espacial de su territorio.---

El diverso argumento que se hace consistir en que el IMPUESTO SOBRE EL FOMENTO PARA LA EDUCACIÓN PÚBLICA DEL ESTADO DE MEXICO, resulta inconstitucional en el aspecto en que no se destina a un gasto público, sino a un fin específico, debe indicarse que tal argumento resulta inatendible. Ciertamente que nuestro sistema impositivo contenido en todas las Leyes Tributarias proclama que la recaudación estará destinada para satisfacer los gastos públicos en los términos de los artículos 31 fracción IV, 65 fracción II y 73 fracción VII Constitucionales, a pesar de lo cual el impuesto no solamente tiene un fin público o financiero, sino que su fuerza enorme puede enfocarse a finalidades diversas; en el presente caso, el fin social del Impuesto se traduce en fomentar la Educación Pública en el Estado, de manera tal que esa finalidad no es eminentemente financiera o que se trate de que el Estado realice sus atribuciones o facultades legal forma, mas bien la meta de este impuesto tiene como objetivo principal el FOMENTO DE LA CULTURA no sólo en el terreno profesional sino desde el ciclo primario. Por ello este desideratum del impuesto, si bien no lo capacita para el desarrollo de sus atribuciones y facultades, no menos cierto es que sirve de instrumento para desarrollar la educación en su territorio. O en otras palabras, dicho fin, que no es fundamentalmente fiscal, es un vehículo para adquirir, transmitir y aumentar la cultura; ello, porque tal actividad al contar con recursos financieros es obvio que contribuye al desarrollo del individuo y a la transformación de la sociedad y es factor determinante para la adquisición de conocimiento y para integrar a la persona de manera que tenga sentido de solidaridad social; además es facultad de la Autoridad Legislativa local la fijación de tal impuesto, de acuerdo con lo previsto en los artículos 25 fracción II, 70 fracciones XVII y XLII de la Constitución local; sin que se contravengan las fracciones VII y XXIX del artículo 73 de la Constitución General de la República, toda vez que en modo alguno se está invadiendo la esfera federal, sino que la legislatura local al dictar los Decretos que se tachan de inconstitucionales lo hizo dentro del Fuero de su Soberanía Local; basta para ello invocar nuevamente el artículo 301 de la Ley de Hacienda del Estado que indica el objeto del impuesto. Y finalmente, las ejecutorias que se invocan en las demandas de garantías no tienen aplicación en el caso concreto, dado que el Estado de México no infringió unilateralmente el convenio de coordinación aludido, al no gravar las actividades industriales y comerciales por concepto de enajenación de bienes; todo lo contrario, fijó un impuesto que tiene como hecho generador la realización de pagos sobre Ingresos Mercantiles; empero el tributo especial no se refiere a las fuentes señaladas en el artículo 1o. ni en las que fija la base primera del convenio de coordinación, o sea que la tasa del 15% tiene como base la realización de pagos por concepto del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles aplicada al 45% de su monto, siendo que las ejecutorias contienen el señalamiento de que el impuesto es Federal y al celebrar el convenio la Entidad Federativa con el Gobierno Federal, abdicó de su facultad para gravar las fuentes a que se refiere

la Ley Federal en cuestión, excepción hecha de la contenida en el artículo 81 de la citada Ley Tributaria, lo que no se ha hecho al través de los mencionados decretos."-----

" SEXTO. Demostrado, pues, que los DECRETOS números 41, 42 y 43 expedidos por la H. LEGISLATURA DEL ESTADO DE MEXICO no son contrarios a los artículos 13, 14, 16, 31 fracción IV y 73 fracciones VIII y XXIX de la Carta Magna y al existir armonía entre dichas normas tributarias y las constitucionales; otro tanto cabe declarar en lo que atañe a los actos de publicación, promulgación y aplicación de los ciudadanos Gobernador Constitucional, Secretario General de Gobierno, Jefe del Departamento de Archivo y Periódico Oficial "GACETA DEL ESTADO", Director General de Hacienda, Recaudación, Administración o Receptoría de Rentas del Estado de México; máxime que respecto de estas últimas autoridades no se señala algún vicio propio de ejecución, por eso, cabe negar a los quejosos el amparo y la protección de la Justicia Federal que solicitan en estos Juicios de Amparo acumulados."-----

Por lo expuesto y con fundamento en los artículos 76, 77, 78 y 79 de la Ley de Amparo, se resuelve: -----

PRIMERO. Se decreta el sobreseimiento del juicio de amparo acumulado.

SEGUNDO. LA JUSTICIA DE LA UNION NO AMPARA NI PROTEGE A LOS QUEJOSOS, cuyos nombres se señalan en la parte introductiva de esta sentencia, contra actos de los de la H. LEGISLATURA, GOBERNADOR CONSTITUCIONAL, SECRETARIO GENERAL DE GOBIERNO, JEFE DEL DEPARTAMENTO DE ARCHIVO Y PERIODICO OFICIAL "GACETA DE GOBIERNO", DIRECCION GENERAL DE HACIENDA, ADMINISTRACIONES, RECAUDACIONES O RECEPTORIAS DE RENTAS en las diversas poblaciones del Estado de México a que se ha hecho referencia en el primer resultando de este fallo en estos juicios de amparo acumulados. -----

TERCERO. NO HA LUGAR A NOMBRAR REPRESENTANTE COMUN DE LAS QUEJOSAS EN LOS TERMINOS DEL CONSIDERANDO SEPTIMO DE LA PRESENTE SENTENCIA. -----

No t i f í q u e s e . " -----

Inconformes los comerciantes e industriales del Estado de México han interpuesto sendos recursos de revisión ante el Pleno de la Suprema Corte de Justicia, en donde aún se halla pendiente el fallo.

Ahora bien, las consecuencias del indebido proceder del Gobierno del



y/o entreguen las mercancías por conducto de sus establecimientos situados fuera de su territorio, comprueben que el pago del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles se ha efectuado en otro Estado, Territorio, Distrito Federal u Oficina Recaudadora de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las empresas o fábricas que operen conforme al párrafo anterior, quedan obligadas a presentar una copia de las declaraciones del pago del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles realizado fuera del Estado, dentro de los días 20 al último de cada mes, a efecto de que la Oficina Registral de su ubicación compruebe que se ha cubierto el impuesto correspondiente.

Las empresas o fábricas a que se refiere este artículo pagarán por concepto de los servicios de vigilancia un derecho del 20% sobre el 45% del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles pagado fuera del Territorio del Estado, en la Administración, Receptoría o Agencia Fiscal de su ubicación.

Transcurridos quince días a partir del 21 de cada mes, sin que se presente la copia de las declaraciones mensuales de referencia, la Oficina Recaudadora requerirá al causante el pago del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles en los términos de la ley de la materia o que demuestre que se ha cubierto en otra entidad federativa.

El 20% del importe de este derecho se dará en participación a los Municipios en donde se encuentren ubicadas las empresas sujetas al pago del mismo, que deberá entregarse a más tardar dentro del mes siguiente al de su recaudación."

" DECRETO NUM. 130

LA H. XLV LEGISLATURA DEL ESTADO DE MEXICO, DECRETA:

Artículo Primero. . . . .

Artículo 79-Bis. Son obligaciones de los causantes:

I. . . . .

II. . . . .

IX. Tratándose de empresas o fábricas ubicadas en el Estado que facturen sus ventas y/o entreguen las mercancías por conducto de establecimientos situados fuera de su territorio, registrarse en la oficina rentística de su jurisdicción, dentro de los diez días siguientes al primer pago del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles efectuado en otra entidad federativa. "

"

## TRANSITORIOS

ARTICULO PRIMERO. El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Periódico Oficial "Gaceta del Gobierno" del Estado.

ARTICULO SEGUNDO. Las empresas ubicadas en el Estado que estén facturando sus ventas y/o entreguen sus mercancías por conducto de establecimientos situados fuera de su territorio, deberán registrarse en la Oficina Rentística de su jurisdicción dentro de los diez días siguientes a la iniciación de la vigencia de este Decreto. " \*

No es convincente que los Decretos expedidos por la Legislatura del Estado, estén regulando la creación de un Derecho, sino que se trata de un verdadero impuesto, como se acredita en el cuadro anexo, en el que se desglosan los elementos de ambas figuras con la creada por el Estado.

Inexplicable la actitud del Estado de México quien habiendo violado el convenio de coordinación seguramente no pensó en que habría el rechazo casi unánime del impuesto para el Fomento de la Educación Pública y quien ante la conducta desplegada por algunos causantes ubicados en su territorio en el sentido de tipificar la celebración de la enajenación de bienes en los distintos centros de consumo (para cubrir sólo las tasas del 4%, 5%, 10%, 15% y 30%) expidió los decretos transcritos sin importar que había causantes que incluso antes de la coordinación fiscal, tenían sucursales en los distintos Estados de la República obligados por la necesidad de incrementar sus ventas y asegurar el abastecimiento oportuno de sus productos a los consumidores.

Hoy en día, aún esos comerciantes e industriales quedan sujetos a una

\* Publicados el día 10 de agosto de 1974 en la Gaceta del Gobierno del Estado de México.

## ELEMENTOS DEL IMPUESTO.

1. Es una prestación que consiste en dinero o en especie.
2. Es una prestación obligatoria.
3. La fuente de la obligación se encuentra en la ley.
4. El sujeto pasivo o deudor del impuesto es la persona a quien debe atribuirse el hecho imponible.
5. El acreedor de la prestación es el Estado.
6. El destino de los impuestos es la satisfacción de los gastos públicos.

## ELEMENTOS DEL DERECHO.

1. Es una contraprestación en dinero.
2. El pago de la contraprestación es obligatoria.
3. La fuente de la obligación se encuentra en la ley.
4. El hecho imponible o generador del derecho es un servicio de carácter administrativo que presta el Poder Ejecutivo.
5. El servicio debe ser prestado por la Administración activa.
6. Todos sus elementos deben estar establecidos en la ley.

## LEGISLACION DEL ESTADO.

1. Es una prestación en dinero puesto que el causante nada recibe a cambio.
2. Es una prestación obligatoria.
3. La fuente de la obligación se encuentra en la ley.
4. Es una prestación a cargo de empresas establecidas en el Estado [el concepto empresa comprende personas físicas, morales y unidades económicas]. El hecho imponible es la facturación de ventas y entrega de mercancías realizadas fuera del territorio.
5. El servicio es prestado por la administración activa pero no media petición del particular para que se preste el mismo. Constituye una medida del Estado para vigilar la estricta aplicación de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.  
  
De ninguna manera queda a opción del particular el determinar si solicita o no el servicio.
6. El destino de este "derecho" es para sufragar los gastos públicos, los cuales se integran con los salarios del personal administrativo que se otorga a la vigilancia y control de los causantes.
7. Existe un acto que no es característico de los derechos y el de los impuestos. Tal acto es el empadronamiento del causante.
8. La obligación de presentar mensualmente una copia de las declaraciones de pago del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles realizado fuera del Estado, es accesoria a la de pago, que constituye la obligación principal.
9. Transcurrido el plazo legal para el cumplimiento voluntario de la obligación, se faculta a la Administración Activa para que exija su cumplimiento, estableciendo una presunción iuris tantum.



Legislación que dista mucho de los ideales que inspiraban las tres convenciones nacionales fiscales.

La reacción de los comerciantes e industriales no radicados en el Estado de México, ha sido en el sentido de no tipificar sus actos jurídicos en ese centro de consumo, sino en los centros de producción y si por necesidad tienen que tipificar el acto jurídico en el Estado, previamente elevan el costo de la mercancía con el gravamen local.

No es esta una de las situaciones que quisieran remediarse mediante la celebración de los convenios de coordinación fiscal ?

La decisión final corresponde sólo al Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien tiene dos caminos a seguir:

- a) Declarar la constitucionalidad del impuesto local auxiliando a los Gobiernos Federal y Estatal, o
- b) Declarar la inconstitucionalidad del impuesto local.

Las consecuencias en el primer caso serán:

La mayoría, si no la totalidad de los Estados querrán resolver el gasto público que representa la educación, exista o no el problema.

Que los aumentos en las tasas del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles beneficiarán indirectamente al Estado de México en la recaudación de su impuesto local.

Volvería a existir en la República un mosaico legislativo como antaño.

Las mismas mercancías o las prestaciones de los servicios tendrán un costo diferente, según las distintas tasas impositivas estatales aplicables.

El comerciante o industrial tendrá que cumplir con treinta y una legislaciones estatales, con la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y posiblemente con la que expidiera el Congreso de la Unión para el Distrito Federal.

Ni el comercio, ni la industria podrán desenvolverse adecuadamente entre tanta legislación aplicable.

Las consecuencias en el segundo caso serán:

Que los Estados cubran los gastos de la educación con los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos locales y con las participaciones que perciba del rendimiento de los impuestos federales.

Que los Estados legislen sobre los giros o ramos que limitativamente autoriza el artículo 81 de la Ley, sin que a su párrafo último se le den diversas interpretaciones.

Que tanto comerciantes como industriales puedan celebrar sus actos jurídicos, sujetos a una sola Ley de carácter federal.

Que se cumplan las recomendaciones de las Tres Convenciones Nacionales Fiscales.

Por mi parte considero que nuestro máximo Tribunal tiene los elementos jurídicos necesarios para sostener la inconstitucionalidad de las leyes y actos de las autoridades estatales pasado en las consideraciones vertidas en el capítulo segundo y en que ya parcialmente esas ideas han sido objeto de la sentencia dictada por el Juez de Distrito, ubicado en Baja California Norte.

Es necesario señalar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dictó una ejecutoria favorable a los causantes, en la que se alegaba la inconstitucionalidad de una cuota de cooperación que contenía la "Ley

que crea la Junta de Mejoramiento Moral, Cívico y Material del Estado de Puebla", la cual consistía en el pago de un 25% adicional sobre el importe de los impuestos, entre los cuales figuraba el de Ingresos Mercantiles.

El fallo fué emitido en los siguientes términos:

"IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES.- CONVENIOS DE COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS. Es cierto que respecto de la imposición sobre el comercio y la industria existen facultades concurrentes entre la Federación y los Estados para gravar dicha fuente impositiva, pero esto no significa que tratándose del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, establecido por virtud de un convenio de coordinación fiscal, la entidad federativa coordinada se encuentre en libertad de desconocer unilateralmente los términos del convenio, sin infringir tanto dicho convenio como las disposiciones relativas de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, ya que dicho tributo es de carácter federal, respecto del cual se concede al Estado una participación, en sustitución de los gravámenes locales que deben suprimirse, estableciendo limitativamente el artículo 81 de la citada ley tributaria cuáles son los impuestos especiales, locales y municipales que podrán establecer las entidades coordinadas, de acuerdo con las bases que se consignan en el convenio relativo.

De manera que, durante la vigencia del convenio de coordinación, el Estado respectivo se encuentra sujeto a las bases del mismo y a la Ley Federal de la materia, y por tanto, para tener derecho a la cuota adicional, del tributo sobre Ingresos Mercantiles, debe renunciar dicho Estado, así sea transitoriamente, a su facultad concurrente de gravar libremente el comercio y la industria dentro de su territorio, pues de lo contrario se desvirtuarían totalmente las finalidades de ese tributo, a través del cual se pretende unificar en toda la República el gravamen sobre el comercio y la industria, evitando una doble y hasta triple tributación, además de que el propio Estado puede gestionar, en su caso, las modificaciones necesarias en la legislación fiscal y en la fijación de la participación relativa, ante la Comisión Nacional de Arbitrios, en los términos del artículo 20., fracción III de la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados de la República.

Amparo en revisión 3926/958. Cía. Manufacturera de Covadonga, S.A.- Fallado el 31 de julio de 1962, por unanimidad de diecisiete votos.

PLENO. Informe 1962, Pág. 107."

La consideración final de este capítulo es la de señalar que ---- ajeno a cualquier investigación--- los impuestos estatales de Guerrero, Chihuahua y Tamaulipas que gravan la realización de pagos del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, no han sido objeto de impugnación por lo reducido de sus tasas y la incosteabilidad para sostener un juicio. Se prefiere cubrir un impuesto estatal con tasa baja a tramitar un juicio caro y lento que se traduciría solo en beneficio para el litigante.

Las tasas que rigen en los Estados señalados son en su orden 5%, 4% y 9 al millar, todos ellos sobre el importe de la participación que les corresponde en el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

## CONCLUSIONES

I. En cuanto a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es necesario adicionar el punto 5o. fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, estableciendo como fuente exclusiva de la Federación el legislar sobre la industria y el comercio permitiendo que los Estados legislen sobre los giros que en forma limitativa señala el artículo 81 de la Ley Federal y los impuestos especiales.

II. En cuanto a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

1. Incluir en la lista de giros del artículo 81 de la Ley Federal, el equivalente al antiguo contenido de su fracción XVII. Tal fracción podría quedar redactada en la siguiente forma: " Los ingresos derivados de artículos producidos dentro de su territorio, siempre que por estos no hayan percibido las participaciones del 45% de las tasas del 4%, 5%, 10%, 15% y 30%.

2. Modificar el párrafo último del artículo 81 de la Ley Federal derogando lo relativo a la cuota adicional, la cual ya no existe.

3. Orientar a los Estados respecto a la correcta interpretación del concepto previsto en el párrafo último del artículo 81, notificándoles por conducto de la Secretaría de Hacienda que los impuestos locales (los que gravan los ingresos exentos y la realización de pagos del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, el 45% de su monto) violan los convenios de coordinación fiscal, atento a las ejecutorias del Poder Judicial.

4. Que comunique la Secretaría de Hacienda a los Estados, que de no derogar los impuestos que violan los convenios de coordinación, se darán por terminados estos últimos.

## I N D I C E

CONVENIOS DE COORDINACION FISCAL. EFECTOS PARA LOS PARTICULARES.

CAPITULO PRIMERO.

ASPECTO CONSTITUCIONAL EN LA CELEBRACION DE LOS CONVENIOS DE COORDINACION.

I. CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

1. ARTICULO 73 FRACCION XXIX

2. ARTICULO 73 FRACCION VII

II. CONSTITUCIONES POLITICAS DE LOS ESTADOS.

CAPITULO SEGUNDO.

CLASIFICACION DE LAS FUNCIONES DEL GOBIERNO FEDERAL Y DE LOS ESTADOS EN EL RAMO DE INGRESOS MERCANTILES.

## FUNCION LEGISLATIVA

I. CONGRESO DE LA UNION.

II. CONGRESOS DE LOS ESTADOS.

1. ANALISIS DE LA BASE PRIMERA

2. ANALISIS DE LA BASE TERCERA.

A. POSICION ASUMIDA POR ALGUNOS ESTADOS

B. OPINIONES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO. SUBSECRETARIA DE INGRESOS. DIRECCION GENERAL DE INGRESOS MERCANTILES Y COMISION NACIONAL DE ARBITRIOS.

C ANTECEDENTE DEL ARTICULO 81 DE LA LEY. DOCTRINA Y FALLOS JUDICIALES.

D OPINION DEL SUSTENTANTE

3. ANALISIS DE LA BASE DECIMA SEGUNDA

CAPITULO TERCERO.

1. CONCEPTO DE LOS CONVENIOS DE COORDINACION

2. DE LAS PARTES

3. DE LA FACULTAD DE LOS GOBERNADORES DE LOS ESTADOS PARA LA CELEBRACION DE LOS CONVENIOS.

4. DE LA FACULTAD DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO PARA LA CELEBRACION DE LOS CONVENIOS DE COORDINACION.

5. DEL CONSENTIMIENTO.

6. DEL OBJETO.

7. DE LOS ELEMENTOS DE VALIDEZ

8. ANALISIS DE LOS CONVENIOS DE COORDINACION EN CUANTO A LA CREACION DE DERECHOS Y OBLIGACIONES PARA LOS GOBIERNOS FEDERAL Y ESTATALES. CONSECUENCIAS PARA LOS ADMINISTRADOS.

1. ESTIPULACIONES CON EFECTOS EXTERNOS. SU CONCEPTO.

A) CORRESPONDIENTES AL ESTADO

B) CORRESPONDIENTES A LA FEDERACION

C) CORRESPONDIENTES A LOS ESTADOS Y A LA FEDERACION.

2. ESTIPULACIONES CON EFECTOS INTERNOS. SU CONCEPTO.

A) EN CUANTO A LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

B) EN CUANTO A OTROS ORDENAMIENTOS. DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS.

9. MODALIDAD EN LOS CONVENIOS DE COORDINACION CELEBRADOS ENTRE EL GOBIERNO FEDERAL Y LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS DE BAJA CALIFORNIA SUR, HIDALGO Y QUINTANA ROO.

CAPITULO CUARTO.

I. ESTIPULACIONES EN EL CONVENIO DE COORDINACION.

II. LEGISLACIONES ESTATALES QUE GRAVAN AL COMERCIO Y A LA INDUSTRIA.

A) BAJA CALIFORNIA NORTE

B) ESTADO DE MEXICO.

CONCLUSIONES.



## B I B L I O G R A F I A

AGUILAR G. JORGE I. EXEGESIS DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.- MEXICO 1948.

BORJA SORIANO MANUEL. TEORIA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES. MEXICO 1953.

CONVENTOS DE COORDINACION FISCAL CELEBRADOS EN EL RAMO DE INGRESOS MERCANTILES ENTRE EL GOBIERNO FEDERAL Y LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS.

CONVENCION NACIONAL FISCAL. PRIMERA, SEGUNDA Y TERCERA. AÑOS 1925, 1933 Y 1947 RESPECTIVAMENTE.

DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. MEXICO 1969.

DERECHOS DEL PUEBLO MEXICANO. MEXICO A TRAVES DE SUS CONSTITUCIONES. XLVI LEGISLATURA DE LA CAMARA DE DIPUTADOS 1967. TOMO VI.

DIARIO DE LOS DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DEL CONGRESO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. XXXVII LEGISLATURA. AÑO III. PERIODO EXTRAORDINARIO.

DIFUSION FISCAL. REVISTA EDITADA POR LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, CORRESPONDIENTE A MAYO DE 1975.

FLORES ZAVALA ERNESTO. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. MEXICO 1972.

GIULIANI FONROUGE CARLOS M. DERECHO FINANCIERO. BUENOS AIRES 1970.

GUTIERREZ Y GONZALEZ ERNESTO. DERECHO DE LAS OBLIGACIONES. PUEBLA 1971.

GARCIA TRINIDAD. APUNTES DE INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO. MEXICO 1967.

LOPEZ VELARDE GUILLERMO. APUNTES DE UN SEGUNDO CURSO DE DERECHO AD

MINISTRATIVO. MEXICO 1956.

NAVA NEGRETE ALFONSO. DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO. MEXICO 1959.

QUINTANA JOSE MIGUEL. LA FEDERACION Y SU POLITICA FISCAL. ARTICULO PUBLICADO EN LA REVISTA JUS NUMEROS 69 Y 70. MEXICO 1944.

ROJINA VILLEGAS RAFAEL. DERECHO CIVIL MEXICANO. MEXICO 1952.

RODRIGUEZ NAVAS M. DICCIONARIO COMPLETO DE LA LENGUA ESPANOLA. MADRID 1905.

SAINZ DE BUJANDA FERNANDO. HACIENDA Y DERECHO. MADRID 1963.

TENA RAMIREZ FELIPE. DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO, MEXICO 1970.

#### ORDENAMIENTOS

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

CONSTITUCIONES VIGENTES EN LA REPUBLICA MEXICANA. INSTITUTO DE DERECHO COMPARADO . MEXICO 1962.

LEY DE AMPARO REGLAMENTARIA DE LOS ARTICULOS 103 Y 107 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES DE 1947 CON SUS REFORMAS HASTA EL AÑO DE 1974.

LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES. EDICION DE LA DIRECCION GENERAL DE DIFUSION FISCAL BAJO LA SUPERVISION DE LA DIRECCION GENERAL DE INGRESOS MERCANTILES CON MOTIVO DEL 25o. ANIVERSARIO DE LA CREACION DE ESTA ULTIMA.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

LEY ORGANICA DE LA TESORERIA DE LA FEDERACION Y SU REGLAMENTO.

LEY ORGANICA DE LA PROCURADURIA FISCAL DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

LEY DE COORDINACION FISCAL ENTRE LA FEDERACION Y LOS ESTADOS.

LEY QUE OTORGA COMPENSACIONES ADICIONALES A LOS ESTADOS QUE CELEBREN CONVENTO DE COORDINACION FISCAL EN MATERIA DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES.

REGLAMENTO DEL FUNCIONAMIENTO DE LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL.

LEYES DE INGRESOS Y DE HACIENDA DE LOS ESTADOS RELATIVAS AL EJERCICIO DE 1975.

LEYES DE INGRESOS Y DE HACIENDA MUNICIPALES DE LOS ESTADOS RELATIVAS AL EJERCICIO DE 1975.

CODIGOS FISCALES DE ALGUNOS ESTADOS.