

404
21.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES

"CAMPUS ARAGON"

**"LA CONCURRENCIA DE IMPUESTOS COMO
UNO DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS EN
MATERIA DE TRIBUTACIÓN A NIVEL
NACIONAL"**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A

ROCIO REA SERRATO

ASESOR: LIC. OCTAVIO TELLES SALINAS

MÉXICO

1997

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**





Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ARAGON"

LIC. JANETTE YOLANDA MENDOZA GANDARA
TITULAR DEL SEMINARIO DE DERECHO PUBLICO
TURNO VESPERTINO
P R E S E N T E .

Por medio del presente me permito comunicar
a Usted, que el (la) alumno (a). _____

REA SERRATO ROCIO

con número de cuenta 9159814-5, ha concluido a
mi entera satisfacción, la Tesis denominada: _____

" LA CONCURRENCIA DE IMPUESTOS COMO UNO DE LOS

PRINCIPALES PROBLEMAS EN MATERIA DE TRIBUTACION

A NIVEL NACIONAL ".

lo que hago de su conocimiento para que en considera-
ción a lo que Usted disponga, otorgue su aprobación pa
ra la impresión de la misma y se continúen todos los
trámites administrativos necesarios para la celebra-
ción de su examen profesional.

Sin otro particular, agradezco de antemano
sus finas atenciones.

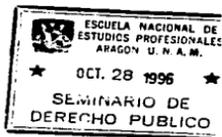
Aragón, Estado de México a 10 DE OCTUBRE DE 1996.

LIC. ESTAVIO TELLEZ SALINAS.
ASESOR DE TESIS



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVANZADA DE
MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "ARAGON"



LIC. ROSA MARIA VALENCIA GRANADOS.
JEFE DEL AREA DE DERECHO
P R E S E N T E .

Por este conducto remito a usted el trabajo de tesis profesional
intitulado " LA CONCURRENCIA DE IMPUESTOS COMO UNO DE
LOS PRINCIPALES PROBLEMAS EN MATERIA DE TRIBUTACION A
NIVEL NACIONAL ".

elaborado por el Pasante en Derecho _____
_____ REA SERRATO ROCIO _____
realizado bajo la dirección del Profesor Licenciado _____
_____ OCTAVIO TELLEZ SALINAS _____
en los términos de la autorización que para tal efecto se le -
concedió.

Lo que comunico a usted a efecto de que se sirva designar el --
Jurado ante el cual sustentará su Examen Profesional dicho pasan-
te.

A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEX., A 28 DE OCTUBRE DE 1996.

LIC. JUAN LUIS YOUNG GARCIA GANDARA.
ENCARGADO DEL SEMINARIO DE DERECHO PUBLICO
TURNO VESPERTINO





UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
CAMPUS ARAGÓN

UNIDAD ACADÉMICA

Lic. ROSA MARÍA VALENCIA GRANADOS
Jefe de la Carrera de Derecho,
Presente.

En atención a la solicitud de fecha 21 de enero del año en curso, por la que se comunica que la alumna ROCÍO REA SERRATO, de la carrera de Licenciado en Derecho, ha concluido su trabajo de investigación intitulado "LA CONCURRENCIA DE IMPUESTOS COMO UNO DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS EN MATERIA DE TRIBUTACIÓN A NIVEL NACIONAL", y como el mismo ha sido revisado y aprobado por usted, se autoriza su impresión; así como la iniciación de los trámites correspondientes para la celebración del exámen profesional.

Sin otro particular, le reitero las seguridades de mi atenta consideración.

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPÍRITU"
San Juan de Aragón, México, 21 de enero de 1997
EL JEFE DE LA UNIDAD


Lic. ALBERTO IBARRA ROSAS

cc p Asesor de Tesj.
cc p Interesado.

AIR'la.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
AVENIDA DE
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
CAMPUS ARAUCO
JEFATURA DE DEPENDENCIA

~~LIC. OCTAVIO IBARRA ROSAS
JEFE DE LA UNIDAD ACADÉMICA
PRESENTE~~

La Alsema ~~ADICIONA~~ SERRATO, ha presentado a consideración de esta Jefatura la tesis denominada "LA CONCURRENCIA DE INTERESSES COMO UNO DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS EN MATERIA DE TRIBUTACION A NIVEL NACIONAL", para los efectos del Examen Profesional que se llevará a cabo el día en que esta Unidad Académica lo indique esta Área a mi cargo ha designado como jurado a las siguientes personas:

- | | |
|------------------|--|
| 1.- PRESIDENTE | LIC. YULIC BARRIENTOS SOLIS
ANTIGÜEDAD: 18/OCT/81 |
| 2.- VOCAL | LIC. OCTAVIO TELLEZ SALINAS
ANTIGÜEDAD: 01/JUN/80 |
| 3.- SECRETARIO | LIC. JORGE A. CRUZ LOPEZ
ANTIGÜEDAD: 23/OCT/82 |
| 4.- 1er SUPLENTE | LIC. LAZARO ALONSO LIMA
ANTIGÜEDAD: 24/FEB/84 |
| 5.- 2do SUPLENTE | LIC. FELIX E. REYNOSO VACQUEZ
ANTIGÜEDAD: 15/FEB/85 |

~~ATENCIÓN~~
~~FOR~~
~~SAN JUAN~~ I 30 DE OCTUBRE DE 1988

~~JEFE DE DEPENDENCIA~~

~~C. d. Departamento de Servicios Escolares.
C. d. P. Independiente.~~

~~FIN~~

A DIOS:

Porque gracias a la fé que en él siempre he tenido he llegado a terminar la carrera de Licenciatura en Derecho y la elaboración del presente trabajo.

A MIS PADRES: PEDRO REA Y MARIA SERRATO.

Por el apoyo y confianza que siempre me han dado y por los que he terminado con éxito la carrera de Licenciatura en Derecho.

A MIS HERMANOS:

**ALICIA, FRANCISCO, MARGARITA, HERMINIA, GUADALUPE,
GLORIA Y MOISÉS.**

Por haber estado en todos los momentos gratos y difíciles conmigo.

A LA UNAM Y ESPECIALMENTE A LA ENEP ARAGÓN.

Por haberme abierto las puertas de su Casa Máxima de Estudios y brindarme la oportunidad de iniciar y terminar la carrera de Licenciatura en Derecho.

AL LICENCIADO OCTAVIO TELLEZ SALINAS.

Con un profundo agradecimiento por su valiosa asesoría para llevar a buen término la presente tesis.

A LOS LICENCIADOS:

YULIC BARRIENTOS SOLIS.

OCTAVIO TELLEZ SALINAS.

JORGE ALEJANDRO CRUZ LÓPEZ.

LAZARO ALONSO LUNA.

FELIX EDMUNDO REYNOSO VÁZQUEZ.

Todos ellos integrantes de mi jurado, por haber otorgado su voto para la realización del examen profesional.

A LOS LICENCIADOS:

MA. LUISA CAMPERO HERREA

ARTEMIO PÉREZ OLGUIN.

DOLORES BEATRIZ CHAPOY BONIFAZ.

MARIA JESÚS DE MIGUEL CALZADO.

Por los consejos aportados para la realización de la presente tesis.

**" LA CONCURRENCIA DE IMPUESTOS COMO UNO DE LOS
PRINCIPALES PROBLEMAS EN MATERIA DE TRIBUTACIÓN A
NIVEL NACIONAL."**

I N D I C E .

	Pág.
INTRODUCCIÓN.	I
CAPITULO I. ANTECEDENTES.	
1. EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.	1
1.1. PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO Y DE LEGADO.	3
1.2. DIFERENCIAS DEL PODER TRIBUTARIO Y LA COMPETENCIA TRIBUTARIA.	10
2. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA DE DISTRIBUCIÓN DE PODERES TRIBUTARIOS EN MÉXICO.	11
2.1. LA CONSTITUCIÓN DE 1857.	13
2.2. LA CONSTITUCIÓN DE 1917.	16
2.3. PRIMERA CONVENCION NACIONAL FISCAL 1925	17
2.4. SEGUNDA CONVENCION NACIONAL FISCAL 1933.	20
2.5. PROYECTO DE CÁRDENAS PARA REFORMAR LA CONSTITUCIÓN EN MATERIA FISCAL.	24
2.6. REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1943.	27
2.7. TERCERA CONVENCION NACIONAL FISCAL 1947.	30

CAPITULO II. LOS SUJETOS DEL IMPUESTO.

1.	CLASIFICACIÓN DE LOS SUJETOS	35
2.	BREVE ANÁLISIS DEL SUJETO PASIVO.	35
2.1.	DEFINICIÓN.	36
2.2.	EL PAGADOR DEL IMPUESTO. DEFINICIÓN.	41
2.3.	OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO.	42
2.4.	CAPACIDAD DEL SUJETO PASIVO.	44
2.5.	SÍNTESIS DE LA CLASIFICACIÓN DE LOS SUJETOS PASIVOS.	46
2.6.	CRITERIOS DE VINCULACIÓN DEL SUJETO PASIVO.	63
3.	EL SUJETO ACTIVO.	69
3.1.	OBLIGACIONES DEL SUJETO ACTIVO.	70
3.2.	LA FEDERACIÓN.	71
3.3.	LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.	81
3.4.	LOS MUNICIPIOS.	86

CAPITULO III. MEDIDAS SUGERIDAS PARA ATENUAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MÉXICO.

1.	EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MÉXICO.	94
2.	LA CONCURRENCIA O COINCIDENCIA IMPOSITIVA.	98
3.	MEDIDAS PARA NEUTRALIZAR O ATENUAR LOS EFECTOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.	102
3.1.	EL CRÉDITO.	103
3.2.	LA PARTICIPACIÓN EN LOS IMPUESTOS.	107
3.2.1.	LA COORDINACIÓN FISCAL.	108
3.3.	LA DEDUCCIÓN.	136
3.4.	LAS TASAS ADICIONALES.	138

	CONCLUSIONES	142
	ANEXO	146
	BIBLIOGRAFÍA.	175

I N T R O D U C C I Ó N .

Los impuestos son tan antiguos como el hombre mismo, recordemos que antes de que el hombre alcanzará el peldaño inmediato a la civilización, pagaba impuestos o tributos, los cuales eran establecidos principalmente a capricho de los soberanos.

Recordemos también, que existían diversidad de tributos, algunos pagaderos en forma de prestación de servicios personales, o bien, en forma económica, esta última podía ser en dinero o en especie.

Con el transcurso del tiempo, el sistema hacendario ha evolucionado, de tal suerte, que actualmente los impuestos sólo son pagaderos en dinero, quedando la prestación personal y el pago en especie en el olvido.

Nuestra Constitución reglamenta la materia de impuestos, de manera que en el artículo 31 fracción IV estipula como obligación de los mexicanos contribuir (a través de impuestos) para los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que se resida de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Sin embargo, al existir tres niveles impositivos en nuestro país como menciona la regla anterior, (Federación, Estados y Municipios) y al estar los tres facultados para establecer gravámenes, ocurre que pueden llegar a coincidir en el establecimiento de sus impuestos y surgir así la Concurrencia Impositiva.

La Concurrencia Impositiva o Doble Tributación, es un tema que me interesa sobremanera para llevar a cabo la presente tesis, pues como veremos en el desarrollo de la misma, desde la primera Constitución existente en nuestro país hasta la que nos rige en la actualidad se ha procurado evitar la Concurrencia para procurar un mejor sistema fiscal nacional y lograr una mejor distribución de recursos fiscales.

Al efecto, cabe señalar, que en el capítulo primero dedicado a los antecedentes históricos, se abarca desde lo que es el Poder Tributario del Estado, su diferencia con la Competencia Tributaria, las Constituciones de 1857 y 1917, las Tres Convenciones Nacionales Fiscales que se han celebrado en nuestro país, así como una importante reforma que sufrió nuestra Ley Suprema en el año de 1943.

Por lo que respecta al segundo capítulo, éste se encuentra dirigido a los dos tipos de Sujetos del Impuesto (Activo y Pasivo), pues aunque nuestro tema se refiere más al Sujeto Activo (Federación, Estados y Municipios), el cual se estudia en el presente capítulo, también es importante el papel de los sujetos pasivos, por lo que se hace referencia a la definición del sujeto pasivo, sus obligaciones, su clasificación, los criterios de vinculación del mismo, así como al sujeto pagador del impuesto.

Finalmente, el tercer y último capítulo se encuentra enfocado a la Doble Tributación en México, así como a las medidas que se han sugerido para atenuar los efectos de la Doble Tributación, tales como el Crédito, las Tasas Adicionales, la Deducción, la Participación y la que actualmente opera la Coordinación Fiscal.

Por otra parte, también se incluye en este tercer capítulo un pequeño espacio dedicado a los subsidios que, aunque no se encuentran en nuestro índice, constituyen también una medida de ayuda económica para las Entidades Federativas y a los Municipios.

CAPITULO I.

ANTECEDENTES.

1. EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.

Este primer capítulo se empezará a analizar mediante el estudio del Poder Tributario del Estado, el cual, también es llamado por algunos autores Potestad Tributaria, Poder de Imposición, Potestad Impositiva o Poder Fiscal,¹ pero para objeto de nuestro estudio usaremos la expresión de Poder Tributario por estar más acorde a nuestra tradición.

El Poder tributario es definido por Sergio Francisco de la Garza como "la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las contribuciones que le están encomendadas".²

Por su parte Giuliani Fonrouge expresa que Poder Tributario significa "la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción".³

Así, se puede decir que el Poder Tributario se refiere exclusivamente a la facultad propia del Estado para crear tributos.

Dentro de la doctrina germánica se ha seguido el criterio de que el Poder Tributario tiene su fundamento en la soberanía del Estado, criterio que ha sido combatido por Bielsa, ya que él mismo considera que "la soberanía es política antes que jurídica", que "es una e indivisible" y pertenece a la Nación misma, es decir, al pueblo, lo cual esta contemplado en la Constitución y expresa que el Estado dentro de su jurisdicción no debe ni tiene por qué invocar su soberanía; le

¹ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa. México, D.F. 1994. 18a. Edición. P. 209.

² Ibidem. P. 207

³ Derecho Financiero, Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1987. 4a. Edición. P. 322.

basta su poder de imperio, que ejerce por los tres poderes que forman su gobierno; el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial.

El Poder Tributario ha sido ejercido por el Estado en todos los tiempos ya que ha exigido a los particulares el traslado de alguna parte de su riqueza. estas aportaciones han sido denominadas de varias formas como pueden ser tributos, impuestos o contribuciones, esta última es la que se considera más adecuada en la época moderna, pues el Estado actúa guiado por criterios de justicia, para que los particulares hagan sus aportaciones de acuerdo con su verdadera capacidad contributiva, y así el Estado pueda realizar sus diferentes funciones.

A este respecto, nuestra Carta Magna también coincide con este criterio al establecer en su artículo 31 fracción IV que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Ahora bien, el Poder Tributario es ejercido por el Estado cuando actuando soberanamente, determina cuales son los hechos o situaciones que al producirse en la realidad hacen que los particulares tengan la obligación de efectuar el pago de las contribuciones. En nuestro país, el Poder Tributario es ejercido por el Poder Legislativo en el momento de expedir las leyes reglamentarias de su contribución y corresponde al Poder Ejecutivo el determinar o verificar si los pagos que han realizado se encuentran ajustados a la ley.

El campo de acción del Poder Tributario en el sistema jurídico mexicano es triple: Federal, Estatal y Municipal, los cuales se estudiarán ampliamente en el siguiente capítulo.

1.1. PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO Y DELEGADO.

Habiendo quedado claro en el punto anterior que el Poder Tributario se va a referir a la facultad propia del Estado para crear contribuciones, éste puede presentarse de dos formas: Poder Tributario Originario y Poder Tributario Delegado o Derivado según la doctrina suiza.

Esta situación se agudiza en los países que están regidos por el sistema Federal, como el nuestro, por la coexistencia de los Estados, el Gobierno Federal y las municipalidades.

"El Poder Tributario es Originario cuando nace en la Constitución, y por lo tanto no se recibe de ninguna otra entidad. Tal es el caso de la Federación y de los Estados en la República Mexicana, ambos tienen Poder Tributario Originario.

"El Poder Tributario es Delegado, en cambio, cuando la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene Poder Originario. ..."⁴

En nuestro país este supuesto es excepcional y se ha presentado en los casos en que la Federación como titular del Poder Tributario exclusivo en materia Federal, lo ha transmitido en parte a las Entidades Federativas al autorizarlas para establecer determinadas contribuciones respecto de los cuales carecen de Poder Tributario Originario en virtud de estar reservado a la Federación.

Por otro lado, los artículos 40 y 41 de nuestra Ley Suprema establecen:

⁴ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA. Ob. Cit. P. 209

"Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental".

"Artículo 41. El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto federal".

En ese orden de ideas, estimo que el Gobierno Federal no puede delegar a los Estados el establecimiento de determinados tributos de nuestra Carta Magna, la Federación tiene exclusividad en determinadas materias impositivas por lo que resulta obvio que no puede delegar en los Estados el establecimiento de dichos tributos, sin embargo, lo que sucede es que en algunos casos los Estados cobran impuestos federales, pero la percepción se efectúa mediante convenios que realizan con el Ejecutivo Federal y por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con el espíritu de la Constitución Política y la ley especial vigente: la Ley de Coordinación Fiscal.

Ahora bien, el Poder Tributario no es absoluto, sino que tiene limitaciones que se encuentran previstas en la Constitución y de las cuales se hablará de la Garantía o Principio de Legalidad y de la Garantía de Proporcionalidad y Equidad.

GARANTÍA O PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Este principio se encuentra previsto en el artículo 31 fracción IV constitucional, el cual dispone que se tiene la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Además, el artículo 14 párrafo segundo constitucional refuerza este fundamento al establecer que nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

A este respecto, existe jurisprudencia que refuerza lo anteriormente dicho, tal es el caso de la siguiente:

" IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 Constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no queda otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la

relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida."⁵

Por otra parte, cabe destacar, que existe una excepción al principio de legalidad, la cual es establecida por la propia Constitución en lo que se refiere a su aspecto formal, y que se encuentra contemplado en el artículo 131 segundo párrafo, el cual a la letra dice:

"El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

De no estar prevista esta excepción en la Constitución, el presidente de la República no podría alterar las cuotas de los impuestos de importación o de exportación, y mucho menos modificar dichas cuotas, ya que las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecida mediante una ley formal del Congreso, de acuerdo con el principio de legalidad.

También cabe mencionar aquí, que la interpretación de la Ley debe ser estricta en cuanto a la existencia del tributo y las excepciones del mismo, es decir, las contribuciones y sus excepciones sólo deben existir en virtud de la ley, y su exigibilidad se reduce a las cargas que ésta consigne, de manera que sólo puede

⁵ CIT. POR. CARRASCO IRIARTE HUGO. Derecho Fiscal Constitucional, Editorial Harta, México, D.F. 1993. 2a. Edición. PP. 150 y 151

reclamarse un impuesto cuando quede comprendido dentro de la disposición que lo crea, sin que pueda caber la analogía ni la mayoría de razón.

GARANTÍA O PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

La garantía de proporcionalidad y equidad, al igual que la garantía de legalidad, también se encuentra consagrada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, el cual establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Esta garantía tiene antecedentes como son los Principios del Hombre y del Ciudadano de la República Francesa, la Constitución de Cádiz, el Reglamento Constitucional Político del Imperio Mexicano y la Constitución de 1857, los cuales la contemplan en manera similar a la actual.

La misma, ha sido motivo de controversia en los tratadistas del derecho fiscal, los cuales no se han puesto de acuerdo en determinar si proporcionalidad y equidad son dos conceptos distintos, o bien, es uno solo, el que se debe entender por proporcionalidad y qué por equidad, en lo que si hay coincidencia en la mayoría de ellos es en que este mandato constitucional prevé la justicia de las leyes tributarias.

El tratadista Ernesto Flores Zavala puntualiza que el Estado solo debe imponer el sacrificio mínimo a los particulares para cubrir el presupuesto, y por proporcionalidad puede comprenderse que la norma fiscal debe ser general, sin excepciones y atendiendo a la capacidad económica de los contribuyentes.

La Suprema Corte de Justicia ha emitido jurisprudencia referente a la proporcionalidad y equidad, por lo que transcribiré dos de ellas:

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL. El artículo 31 fracción IV de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido

por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante o ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.⁶

Considero, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las dos jurisprudencias anteriormente transcritas acepta que los principios de equidad y proporcionalidad previstos en el artículo 31 constituyen un sólo elemento pues por el contrario si estos dos conceptos a los que debe ajustarse toda ley tributaria fuesen contradictorios o se excluyeran, no se podría cumplir con los dos simultáneamente, pues al ajustarse a uno, necesariamente se tendría que estar en desajuste con el otro y la multicitada fracción IV une los dos principios mediante una conjunción. Así, también tenemos que la Proporcionalidad se basa en la capacidad económica de los contribuyente, en tanto que la Equidad hace referencia a la igualdad en la ley tributaria.

⁶ CIT. POR. CARRASCO IRIARTE HUGO. Ob. Cit. PP. 161, 162, 164 y 165

1.2. DIFERENCIAS DEL PODER TRIBUTARIO Y LA COMPETENCIA TRIBUTARIA.

"La Competencia Tributaria consiste en el poder recaudar para el tributo cuando se ha producido un hecho generador. El titular de la Competencia Tributaria, es el creador de la prestación tributaria. Puede suceder, y es el caso más general, que coincidan las titularidades del Poder Tributario y la Competencia Tributaria en una misma entidad. Por ejemplo, el Gobierno Federal es el titular del poder tributario para gravar las rentas de las sociedades mercantiles y de las personas físicas, y a su vez es titular de la Competencia Tributaria, pudiendo cobrar dichos impuestos. Pero también el titular de la Competencia Tributaria puede ser una entidad (como es el Municipio) y el titular del Poder Tributario sobre el mismo tributo otra entidad, esto es, el Estado donde se localiza el Municipio".⁷

De lo transcrito anteriormente, se puede observar claramente, la diferencia que existe entre el Poder Tributario y la Competencia Tributaria, ya que mientras el primero se refiere, como se menciona en párrafos anteriores, a la facultad del Estado para imponer a los particulares la obligación de aportar parte de su riqueza para que el Estado ejerza sus actividades, la Competencia Tributaria es el poder que tienen los tres niveles de Gobierno de cobrar dicha contribución cuando el contribuyente se encuentra en el supuesto previsto por las leyes.

⁷ GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA. Ob. Cit. P. 210

2. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA DE DISTRIBUCIÓN DE PODERES TRIBUTARIOS EN MÉXICO.

El problema de distribución de poderes tributarios en nuestro país, tiene relación con el sistema federal que ha imperado en México la mayor parte del tiempo, así tenemos que el sistema federal fue instituido en México por el acta Constitutiva de Enero de 1824 y ratificado por la Constitución de octubre del mismo año, la cual, al igual que la Constitución de 1857 tuvieron como modelo más importante la Constitución de los Estados Unidos de América.

El acta Constitucional del 31 de enero de 1824 no delimitó los ámbitos de competencia entre la Federación y los Estados para establecer contribuciones, excepto la prohibición a estos últimos para gravar el comercio exterior, resultando así la coincidencia en materia fiscal.

El 4 de agosto de 1824, se aprobó la Ley de Clasificación de Rentas Generales y Particulares, la cual intenta hacer una distribución de Poderes Tributarios. Esta ley reserva al Gobierno Federal: los derechos de importación y exportación, los derechos de internación de un 15% que se cobraría en puertos y fronteras, los ingresos provenientes de los estancos de pólvora y el tabaco, la renta de correos, la lotería, minas y salinas y determinó que los ingresos que no estuvieran consignados limitativamente en la clasificación anterior pertenecían a los Estados y fijo un contingente de \$3,143,500 pesos que se aplicarían para completar los gastos generales de la Federación y que se distribuyó proporcionalmente entre los Estados de acuerdo a sus "circunstancias".

El 4 de octubre de 1824 se aprobó la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, la cual ratificó el sistema federal, pero en materia fiscal no estableció ningún principio de distribución de ingresos y abrogó la Ley de Clasificación de

Rentas que había sido emitida unos meses antes. De esta forma se restauró el sistema de coincidencia en materia fiscal. Esta Constitución conservó la obligación de los Estados para pagar contribuciones al Congreso Federal a fin de pagar la deuda federal reconocida por el Congreso de la Unión.

En el año de 1835 se revocó la estructura federal del Estado, la que se sustituyó por el régimen Central. En el mes de diciembre de 1836 se emitieron las Leyes Constitucionales como Ley suprema, las que ratificaban el centralismo. Los Estados se convirtieron en Departamentos y por tanto existió únicamente el Congreso Central. En cuanto a las facultades impositivas de los Departamentos, éstos podían establecer contribuciones, las que estarían sujetas a la aprobación del Congreso Central y, por tanto, no podían existir conflictos entre los poderes tributarios.

El 22 de agosto de 1846 se volvió al sistema federal, restaurándose la Constitución de 1824. El 17 de septiembre de ese mismo año se aprobó una nueva Ley de Clasificación de Rentas, en la que se optó por la asignación de determinados ingresos para la Federación y por otorgar a los Estados todas las fuentes fiscales no reservadas para la primera. Entre los impuestos destinados para el financiamiento de la Federación, encontramos los establecidos sobre el comercio exterior, el impuesto del 4% sobre moneda; los productos de las rentas de tabaco, correos, lotería nacional, papel sellado, los ingresos que se percibían en el Distrito Federal y en los territorios, además se volvió a imponer un contingente a cargo de los Estados para compensar por su amplio poder impositivo y se dispuso que en caso de incumplimiento se intervendrían las rentas de la entidad respectiva.

Como ilustración del desorden financiero de esta época, Matías Romero señala que en el ejercicio fiscal de 1853-1854 los ingresos fueron de \$15,383,975.00, los egresos de \$32,378,046.00, por lo que el déficit presupuestal

fue de \$16,994,071.00. Ante esta situación se establecieron medidas extravagantes. En 1856 Comonfort expidió el Estatuto Orgánico Provisional, el cual reconocía la existencia de las haciendas federal, estatal y municipal, instituyéndose como gravámenes exclusivos para el gobierno federal los aplicados al comercio exterior, la propiedad raíz y la industria fabril; pero previéndose la posterior emisión de una Ley de Clasificación de Rentas.

2.1. LA CONSTITUCIÓN DE 1857.

Ante las anteriores circunstancias, en el año de 1856, el Presidente Comonfort convocó a un Congreso Constituyente y le propuso el proyecto de una nueva Constitución, el cual tras las deliberaciones del Congreso reunido en Querétaro, pasó a ser la Constitución del 5 de febrero de 1857.

Esta Constitución no distribuyó los ingresos de la Federación y los Estados, y estableció los siguientes principios: Primeramente esta Constitución al igual que en la actual se disponía que era obligación de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, de la Federación, del Estado y Municipio en que se residiera de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, el Congreso Federal tenía poderes para expedir aranceles sobre el comercio exterior, para impedir restricciones al comercio interestatal, para aprobar el presupuesto de gastos de la Federación que cada año debía presentarle el Ejecutivo, así como para establecer todas las contribuciones necesarias para producir las rentas federales. Por su parte el poder fiscal de los Estados estaba restringido, pues se les prohibía gravar el comercio exterior, establecer derechos de tonelaje y algún otro de puertos sin el consentimiento del Congreso Federal, pero éstas fueron las únicas disposiciones sobre distribución de competencias fiscales en la norma constitucional de 1857.

En la Constitución de referencia, se planteó un problema similar al que surgió en la norma suprema de 1917, en cuanto al alcance del Poder Tributario de la Federación.

El 12 de septiembre de 1857, se emitió una nueva Ley de Clasificación de Rentas, la cual subordinó el poder tributario de las Entidades Federativas a la Federación, y posteriormente la Suprema Corte de Justicia legitimó el sistema de coincidencia fiscal.

Esta ley de Clasificación de Rentas consagró dos clases de ingresos: los generales y los estatales, en lo que se refiere a los primeros, la Federación tuvo una competencia ilimitada, pues fijo un contingente del 20% de las rentas de los Estados para completar el gasto público federal. En cuanto a los estatales, éstos podían comprender cualquier materia siempre y cuando no se opusieran a las leyes federales. De esta forma, al crearse contribuciones en leyes emitidas por el Congreso Federal, los Estados no podían gravar la misma fuente, quedando así, subordinados a la Federación y violándose así el artículo 117 de esta Ley Suprema, el cual es equivalente al artículo 124 de nuestra Constitución actual.

En el año de 1858, siendo Presidente de la República el licenciado Benito Juárez, seguía el país en un desorden tanto fiscal como político y económico, en tales circunstancias, se recurrió a medidas extremas, tales como préstamos forzosos y la solicitud de créditos externos, fiscalmente, Juárez expidió una circular en Veracruz, en la que disponía que todos los impuestos directos sobre las personas, las propiedades, los establecimientos y las profesiones se destinaran al financiamiento de los Estados, en tanto que las contribuciones indirectas a la Federación.

Por otro lado, en esta época, estuvo la intervención francesa, y el gobierno de Maximiliano tampoco pudo superar la crisis financiera, a pesar de los créditos contraídos con Francia.

En el año de 1868 se expidió la Ley de Clasificación de Rentas que derogaría la de 1857, en ésta se ratifica la contribución federal de 25% a pesar de la oposición de varios Estados, y se formuló una enumeración de las contribuciones y bienes de la Federación, pero sin hacerse lo mismo con las contribuciones y bienes de los Estados. La enumeración que contenía esta Ley tampoco era limitativa, porque el Congreso estaba expresamente facultado para establecer los nuevos gravámenes que considerara necesarios.

Otro de los problemas fiscales durante el siglo XIX lo constituyeron los gravámenes alcabalatorios establecidos por los Estados y los Municipios, los que obstaculizaron el comercio interno, impidiendo el desarrollo de varias actividades económicas. El artículo 120 de la Constitución en comentario, prohibió a las Entidades señaladas restringir el comercio interestatal; pero no fue posible suprimir las alcabalas, dada su importancia financiera.

En 1895 se reformaron los artículos 11 y 124 Constitucionales, lográndose con ello reducir la existencia de estos gravámenes. En virtud de la reforma al artículo 11 se prohibió a las Entidades Federativas acuñar moneda, imprimir billetes, estampillas o papel sellado, gravar el tránsito de personas o mercancías que cruzaran sus territorios, gravar la entrada o salida de él a ninguna mercancía nacional o extranjera, gravar la circulación y el consumo de productos nacionales o extranjeros con impuestos o derechos cuya redacción se hiciera a través de aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o documentos que acompañara la mercancía, crear leyes o disposiciones fiscales proteccionistas, En relación con la reforma al artículo 124 se estableció como facultad privativa de la Federación gravar el comercio exterior, el tránsito de mercancías por el

territorio nacional, así como reglamentar y aun prohibir la circulación de cualquier tipo de efectos independientemente de su procedencia.

La Constitución de 1857, en general, siguió el camino de la anterior Constitución de 1824 y restableció la concurrencia de poderes tributarios entre la Federación y los Estados sobre la mayor parte de las fuentes posibles de rentas.

2.2. LA CONSTITUCIÓN DE 1917.

Durante el período preconstitucional hubo varias disposiciones de carácter tributario, en las que se destacan las siguientes: en 1914 se estableció un impuesto predial federal sobre toda finca rústica particular; en 1915 el Ejecutivo emitió un acuerdo prohibiendo el otorgamiento de concesiones con privilegios o exenciones de impuestos aun a título de protección a la industria nueva, así como gravámenes alcabalatorios; en 1916 se prohibió a los Estados establecer más contribuciones que las expresamente señaladas en sus respectivas normas constitucionales.

En el año de 1916, Venustiano Carranza convocó a un Congreso Constituyente que se reunió en Querétaro a fin de estudiar el proyecto de una nueva Constitución.

Aun cuando el proyecto difería substancialmente de la Constitución de 1857, el proyecto presentado a la Convención y el texto finalmente adoptado, en relación a los poderes tributarios de la Federación y de los Estados, contenían el mismo sistema de concurrencia de poderes tributarios, con solo unas cuantas materias reservadas a favor del Gobierno Federal.

2.3. PRIMERA CONVENCION NACIONAL FISCAL 1925.

El Gobierno Federal, bajo la presidencia del general Plutarco Elías Calles y siendo secretario de Hacienda y Crédito Público el ingeniero Alberto J. Pani, convocó a la Primera Convención Nacional Fiscal, la cual se llevaría a cabo en la Ciudad de México, con la participación de las autoridades hacendarias federales y de los representantes de las Entidades Federativas.

"... El Programa de Trabajo (de dicha convención) comprendía siete capítulos: Teoría General del Impuesto; el Problema de la Concurrencia en el Estado Federal; Exposición de nuestro Sistema Fiscal (Impuestos); Productividad de nuestros impuestos; Necesidades de la Federación, de los Estados y de los Municipios según sus Presupuestos; Plan de Arbitrios; Distribución de los Arbitrios; de la Administración de los Productos. Posteriormente se agregó un capítulo relativo a los problemas que interesaban particularmente a algunos erarios locales".⁵

Al terminar la Convención algunas de las recomendaciones más importantes fueron:

I. Adicionar el artículo 131 Constitucional consignado en la celebración cada cuatro años de una Convención Nacional Fiscal; ésta propondría los impuestos que debieran causarse en toda la República, la uniformación de los sistemas fiscales y la delimitación de las competencias de las distintas autoridades tributarias.

II. La adición de la fracción III, del artículo 117 Constitucional en los siguientes términos: "El Gobierno Federal, sin embargo, proporcionará a los gobiernos

⁵ FLORES ZAVALA ERNESTO, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, D.F. 1993. 30ª Edición. P. 374.

locales y municipales, estampillas reselladas con el nombre de cada Estado o Municipio para que tales estampillas, con la contraseña local que corresponda, se utilicen en el cobro de la participación que dichas Entidades tengan en los impuestos federales.

III. Se recomendó al Ejecutivo Federal la organización de un cuerpo consultivo fiscal que ejecutara los acuerdos tomados en la Convención.

IV. La distribución de los impuestos cuya existencia ha acordado la Convención para toda la República se hará en los siguientes términos:

- a) Los impuestos sobre la tierra y los edificios son exclusivos de los Estados;
- b) Los Estados deben tener poder tributario exclusivo sobre los actos no mercantiles, sobre las concesiones otorgadas por autoridades locales y sobre los servicios públicos locales;
- c) El poder tributario federal es exclusivo sobre el comercio y la industria, sin embargo, los Estados deben participar en el producto de tales impuestos recaudados en cada Estado, pero de acuerdo con una tasa uniforme para todos los Estados;
- d) Los impuestos sobre las herencias y las donaciones deben ser exclusivos de los Estados, pero el Gobierno Federal debe participar en sus productos conforme a bases uniformes;
- e) Debe tratarse de forma separada a los impuestos especiales y futuras Convenciones deben resolver si deben ser establecidas por la Federación o por los Estados, y ambas clases de Entidades deben participar en sus productos;

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

V. La Federación no podrá distraer sus ingresos en subvenciones a Estados en servicios exclusivos locales.

VI. Los ingresos municipales deben destinarse exclusivamente al servicios de la municipal.

VII. Los acuerdos tomados en la Convención deberán ponerse en vigor a la mayor brevedad y el proyecto de distribución deberá surtir sus efectos el día 1o. de enero de 1927.

VIII. Indíquese al Gobierno Federal que es para los Estados de capital interés que se les entreguen las participaciones que les correspondan por impuestos ya en vigor.

IX. Los Estados deben enviar al Departamento Técnico Fiscal de la Secretaría de Hacienda todas las leyes fiscales que vaya expidiendo para que éste, a su vez, las haga del conocimiento de los demás Estados.

En el año de 1926 el Ejecutivo Federal envió al Congreso de la Unión un proyecto de reforma constitucional para ser efectivas las anteriores recomendaciones pero fue rechazado y pronto cayeron en el olvido las conclusiones de dicha Convención.

2.4. SEGUNDA CONVENCION NACIONAL FISCAL 1933.

El día 11 de mayo de 1932, se convocó a la Segunda Convención Nacional Fiscal, la cual se reunió en febrero de 1933, dicha Convención perseguía cuatro objetivos:

1. Revisión de las conclusiones de la anterior Convención.
2. Estudio del problema de delimitación de las jurisdicciones de la Federación, de los Estados y de los Municipios.
3. Determinación de las bases de unificación de los sistemas locales de tributación y de la coordinación de ellos con el sistema Federal, y
4. Estudio y determinación de los medios más adecuados para la ejecución de las decisiones de la Asamblea y constitución del órgano más capacitados para encargarse de ellos.

Las conclusiones de esta Convención en lo que se refiere a Concurrencia y Reformas Constitucionales fueron las siguientes:

I. Dése vida, en nuestro régimen constitucional, a la Convención Nacional Fiscal, como organismo de coordinación y consulta obligatorias en materia impositiva tanto para la Federación como para los Estados precisando al efecto:

- a) Su integración.
- b) Su funcionamiento.
- c) Sus facultades.
- d) La periodicidad de sus reuniones.
- e) Autoridades capacitadas para convocarla.

- f) El carácter de sus decisiones.
- g) Sus relaciones con los poderes de los Estados y de la Federación.
- h) Las atribuciones e integración de su Comisión Permanente.

II. a) **Legislación.** Reconózcase como principio fundamental la necesidad de que ninguna fuente de riqueza, actividad, acto, contrato, documento, operación o servicio debe estar gravado por dos o más impuestos, tasas o derechos, tiéndase en consecuencia, a que cada fuente de imposición reporten un solo gravamen establecido por la autoridad a quien sea más conveniente atribuir esa facultad de acuerdo con la delimitación de jurisdicciones establecidas en la siguiente fracción:

En los casos en que sea preciso reconocer la facultad de intervención en el establecimiento de un impuesto a dos o más Entidades, establézcase como procedimiento forzoso para la expedición de esas leyes el acuerdo previo entre tales entidades.

b) **Determinación. Administración y Recaudación.** Establézcase como principio, que la determinación, administración y recaudación de cada impuesto debe encomendarse a una sola autoridad que sea la misma a quien corresponde el aprovechamiento del gravamen.

En los casos en que haya necesidad de que dos Entidades impositivas deriven ingresos de la misma fuente, encomiéndese la determinación del gravamen a una sola de ellas, reconózcase a las otras una participación conveniente en el rendimiento y establézcase una colaboración estrecha entre todas ellas en la administración y recaudación del impuesto.

III: **Proyéctese la delimitación de competencias en materia de legislación, recaudación y aprovechamiento de los impuestos, conforme a las bases**

siguientes:

a) La base de la tributación local debe ser la imposición territorial, en todos sus aspectos. Consecuentemente, el Gobierno Federal no debe establecer impuestos sobre esa fuente, ni en forma de impuestos directivos ni como tantos adicionales sobre los tributos locales. Tal poder tributario debe ser ejercido sobre toda propiedad territorial dentro de sus respectivos territorios, excluyendo los inmuebles propiedad de la Federación o de los Municipios, destinados a servicios públicos o a vías generales de comunicación. Debe gravarse tanto la propiedad urbana, como la rural, y tanto la edificada como la no edificada.

b) Los Estados deben tener poder tributario exclusivo sobre todos los actos mercantiles que puedan tener lugar dentro de sus respectivas jurisdicciones.

c) Así mismo, los Estados deben tener poder tributario exclusivo sobre los servicios públicos municipales y sobre las concesiones que otorguen dentro de su competencia.

d) Por otra parte, el Gobierno Federal debe tener poder tributario exclusivo sobre el comercio exterior (Importaciones y exportaciones), y sobre la renta (tanto de las sociedades como de las personas físicas) y sobre la industrias, cuando para ello se requieren formas especiales de tributación (impuestos especiales), pero en todos esos impuestos deben participar en sus productos tanto los Estados como los Municipios.

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

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

IV. Insistase en la conveniencia de la desaparición de la contribución federal, para la mayor organización fiscal del país y recomiendese a la Secretaría de Hacienda la tendencia a derogarla, reduciéndola dentro de los límites que le vayan permitiendo las necesidades presupuestales de la Federación.

V. Reconózcase como régimen transitorio de organización fiscal del país - mientras es posible la implantación definitiva del que sugiere- el que ha sido recomendado y aprobado como tal por la Asamblea al estudiar en particular los diversos problemas que se sometieron a su consideración y encomiendese a la Comisión Permanente de esta Convención la redacción de los proyectos legislativos necesarios para implantar, desde luego, ese régimen transitorio.

VI. Encomiendese a la Comisión Permanente de esta Convención la redacción del proyecto de reformas constitucionales que se requieran para consagrar la delimitación de facultades que se recomienda, así como la incorporación a nuestro Régimen Constitucional de la Convención Nacional Fiscal.

Los acuerdos a los que se llegó en la presente Convención, no fueron aplicados totalmente, pero sí tuvieron mejor aceptación que las conclusiones de la Primera Convención Nacional Fiscal.

2.5. PROYECTO DE CÁRDENAS PARA REFORMAR LA CONSTITUCIÓN EN MATERIA FISCAL.

Después de realizadas las dos convenciones antes mencionadas y de no surtir efectos plenos, en el año de 1936 el entonces Presidente de la República Mexicana Lázaro Cárdenas, envió un proyecto de reformas constitucionales al Congreso de la Unión, dicho proyecto consistía en hacer reformas a nuestra Carta Magna en materia fiscal, básicamente proponía las reformas a los artículos 73 fracción X y 131 Constitucionales con el objeto de deslindar los campos de acción de la Federación y de las Entidades Federativas.

A este respecto el gran jurista mexicano Sergio Francisco de la Garza, destaca algunos párrafos de la Exposición de Motivos de esta finalmente malograda iniciativa del Presidente Cárdenas, quien por vez primera reconoce oficialmente el gran error cometido al adoptar el mismo sistema constitucionalista de los Estados Unidos de América.

Algunos párrafos del proyecto hecho por el gobernante mexicano a la letra dicen:

"En nuestro régimen constitucional, salvo en aquellas materias en las que el Congreso de la Unión puede legislar privativamente, se encuentra una amplia concurrencia de la Federación y los Estados para imponer contribuciones, lo que ocasiona frecuentemente la coexistencia de gravámenes sobre una misma fuente de imposición. Además, no sólo diversos impuestos gravitan sobre igual fuente-lo que en sí mismo es un mal- sino que ni siquiera esas exacciones se establecen con un único propósito, porque las leyes fiscales de la Federación y de los Estados se fundan en distintos principios, y se expiden con diversos propósitos; y, lo que es más grave aún, de Estado a Estado la legislación hacendaria varía,

provocándose lamentablemente verdaderas guerras económicas entre uno y otro, destructoras del desarrollo de la Nación, en vez de legislarse con la unidad de criterio que requiere el desenvolvimiento integral de la República...

"Tengo la creencia firme de que ha llegado el momento de que, sin destruir las facultades emanadas de la soberanía local para la organización financiera de los Estados, se modifiquen las bases de libre imposición adaptadas por copia inadaptable a México, de la Constitución norteamericana, porque si en los Estados Unidos de América era una realidad la existencia de entidades plenamente autónomas, con vida independiente y propia, y el problema que se ofrecía al crearse la Federación era el de hacer nacer viable una unión que se creía débil; en nuestro País al contrario, en los días siguientes a la desaparición del Imperio de Iturbide, el problema que debió plantearse y que ha sido el origen de muchas tragedias de la historia mexicana, fue el de inyectar vitalidad a las descentralizaciones estatales del territorio patrio, que adquirirán soberanía interior después de un rudo centralismo colonial prolongado por cerca de tres siglos. Para fortalecer a los Estados es necesario entregarles ingresos propios; participaciones y contribuciones exclusivas que les aseguren rendimientos regulares y bastantes a cambio de restringir la concurrencia tributaria, que es el efecto inmediato de la libre imposición y que provocan la improductividad de los gravámenes fiscales".⁹

En dicho proyecto, expresa el mismo autor, que eran tributos del Gobierno Federal los siguientes:

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

⁹ CIT. POR. GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA. Ob. Cit. PP. 218 Y 219.

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

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

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

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

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

También señala el proyecto que se destinaran a los Estados los siguientes tributos:

1. El impuesto predial, pero en los ingresos derivados de él participarían los Municipios en cuanto a la recaudación realizada dentro de sus territorios.

2. Un impuesto general sobre la industria y el comercio, que sustituiría a los antiguos impuestos de patente. (El Presidente consideraba este impuesto como

de gran futuro y que debería pertenecer a los Estados por razón de su mejor administración y anunciaba que se presentaría un proyecto de ley uniforme, para asegurar su uniformidad en los diversos Estados). El Gobierno Federal participaría en el producto de este impuesto general, que también sustituiría al impuesto del timbre (federal) sobre las operaciones comerciales e industriales.

Sin embargo, de forma inexplicable, el Congreso de la Unión no aceptó esta iniciativa presidencial y las sanas intenciones del General Cárdenas se relegaron al olvido.

2.6. REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1943.

En el año de 1940, de nueva cuenta el Presidente Lázaro Cárdenas envió al Congreso un proyecto proponiendo reformas a diversos preceptos de la Constitución Política que nos rige (artículos 73 fracciones IX, X y XXIX, y 117 fracciones VII y IX).

Dicho proyecto, después de ser discutido y aprobado por el Congreso de la Unión y por las Legislaturas de los Estados, entró en vigor el 1o. de enero de 1943.

Una vez realizadas las reformas a nuestra Carta Magna, de acuerdo con el artículo 73 el Congreso de la Unión fue autorizado para:

...IX. Para expedir leyes con objeto de impedir restricciones en el comercio de Estado a Estado;

X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, instituciones de crédito y energía eléctrica, banca central y trabajo;

XXIX. Para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior;
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de recursos naturales propiedad de la Nación;
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.

Los Estados tendrían derecho a participar en el rendimiento de dichos impuestos especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determinara y las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

En lo que se refiere al artículo 117 del mismo ordenamiento antes citado, resalto la prohibición que se hizo a los Estados para que pudieran emitir títulos de la 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 hayan de expedirse títulos o bonos al portador o transmisibles por endoso (fracción VII).

Cabe hacer la observación, que actualmente nuestra Constitución en su artículo 117 fracción VII, establece lo siguiente:

"Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia".

Y la fracción VIII del mismo artículo, en su primer párrafo nos dice:

"...VIII. Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional".

Por lo que la fracción VIII del artículo 117 de la actual Constitución coincide más con la reforma hecha en 1943 a la fracción VII del mismo artículo, que la misma fracción VII, como es de verse en lo que acabamos de transcribir en párrafos anteriores.

En cuanto a la reforma hecha a la fracción IX del artículo 117, ésta se encuentra en los mismos términos desde 1943 hasta la fecha, la cual establece:

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

Esta reforma constitucional hecha en 1943, ha sido el cambio más importante de distribución de poderes tributarios entre la Federación y los Estados.

2.7. TERCERA CONVENCION NACIONAL FISCAL 1947.

El día 4 de octubre de 1947, se convocó a los Gobiernos de los Estados y Municipios a la celebración de la Tercera Convención Nacional Fiscal.

El oficio de la convocatoria a dicha Convención, entre otras cosas decía lo siguiente:

"Colocado nuevamente el país frente a la necesidad de contar con más y mejores servicios públicos que demandan una economía pública fuerte y bien organizada, se ve ahora, el Gobierno Nacional, frente al antiguo problema fiscal, el mismo que se presentaba en 1925 en sus antecedentes, en sus manifestaciones generales y en sus inconvenientes prácticos, pero agravado enormemente, como consecuencia de veintidós años más de vida de un régimen que ya, en 1925, se calificó de complicado, antieconómico e injusto; que por no haberse corregido, sino por el contrario, empeorado, como resultado de la creación de nuevos impuestos tanto por la Federación como por los Estados y Municipios, es ya insostenible; hay más impuestos, éstos son más complicados en sí mismos y más faltos de armonía en el conjunto; han aumentado los requisitos y trámites exigidos por las leyes fiscales que se traducen en cargas económicas y molestias para el causante pero que no aumentan los ingresos del Erario ni facilitan su control; se ha generalizado más el fraude y la ocultación que desprestigian al fisco y corrompen a los contribuyentes; y a pesar de tanta carga y

tanta molestia para el causante ni la Federación, ni los Estados, ni los Municipios cuentan con recursos bastantes para prestar adecuadamente los servicios que el país reclama".¹⁰

Los objetivos mínimos de la presente Convención, tal y como lo señaló el entonces Presidente de la República Miguel Alemán, fueron los siguientes:

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

"b) Planear la forma en que las Entidades económicas obligatorias existen en el país -Federación, Estados y Municipios- deban distribuirse, en relación con el costo de los servicios públicos a cada una encomendados y en relación también con su capacidad de control sobre causantes respectivos, la facultad de establecer y administrar los impuestos dejando definitivamente establecido el principio de que el reconocimiento de la facultad o capacidad de legislación o administración en materia tributaria no implique, en forma alguna, el derecho de aprovechar privativamente los rendimientos de los gravámenes que se establezcan o recauden por cada autoridad.

"c) Determinar bases ciertas de colaboración entre las diversas autoridades fiscales y fórmulas asequibles de entendimiento entre ellas y los particulares que permitan reducir al mínimo los gastos de recaudación y control de los impuestos para lograr, en esta forma, que su rendimiento se aproveche hasta el máximo posible en la satisfacción de las necesidades colectivas".¹¹

¹⁰ FLORES ZAVALA ERNESTO. Ob. Cit. PP. 382 y 383

¹¹ CHAPOY BONIFAZ DOLORES BEATRIZ. Problemas Derivados de la Múltiple Imposición Interestatal e Internacional, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. 1972. PP. 116 y 117.

En esta convención, por primera vez se admitió una representación de los causantes de la República. Dicha representación estuvo integrada por don Eustaquio Escandón, Presidente de la Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio de los Estados Unidos Mexicanos, don Mariano R. Suárez, Presidente de la Confederación Patronal de la República Mexicana, don Anibal de Iturbide, Presidente de la Asociación de Banqueros de México, don Pedro A. Chapa, Presidente de la Confederación de Cámaras Industriales y los licenciados Joaquín B. Ortega y Ernesto Flores Zavala.

Algunas de las conclusiones más importantes a las que llegó la Convención fueron las siguientes:

I. En lo que se refiere a los ingresos exclusivos de la Federación, se ratificó que esta esfera se integra con los gravámenes al comercio exterior y sobre la renta, los derechos por servicios públicos federales, los productos de sus inversiones y bienes propios y los aprovechamientos que fuesen resultado del ejercicio de sus funciones legales.

En el caso del impuesto sobre la renta se aclaró que su carácter privativo para la Federación era compatible con la participación a las Entidades Federativas en determinadas cédulas. Recordemos que la base global de este impuesto se introdujo hasta la ley de diciembre de 1964.

II. Se estableció como ingresos privativos de los Estados y de los Municipios, sin participación a la Federación, los impuestos a la propiedad rústica y urbana, ganadería, productos agrícolas, traslación de dominio y bienes inmuebles, comercio al menudeo de artículos de primera necesidad y sobre expendios de bebidas alcohólicas, así como los derechos por servicios públicos y los productos y aprovechamientos propios.

III. Se recomendó atribuir exclusivamente a los Municipios las contribuciones sobre diversiones y espectáculos públicos, mercados, degüello, comercio ambulante y menudeo, los derechos por servicios públicos municipales y los que se causan por las licencias, autorización, registro y permisos que expida la autoridad municipal.

IV. Se concluyó fijar como ingreso en el ámbito de la legislación coincidente, pero uniforme, para los tres niveles de gobierno, los impuestos generales al comercio y a la industria así como algunos gravámenes locales sobre hilados y tejidos; elaboración y compraventa de azúcar, alcohol y bebidas alcohólicas, aguas envasadas y cerveza que se coordinarían con los impuestos similares de la Federación en caso de coincidencia.

V. Como uno de los aspectos más importantes de la presente Convención fue que se recomendó el establecimiento del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, por parte de la Federación, pero concediendo participación a los Estados y Municipios. De esta forma se introdujo en México un impuesto general al consumo, que sustituía a varios gravámenes parciales, y que constituyó en su momento un avance muy importante en la evolución de la imposición indirecta en México.

VI. Esta Convención determinó que para la realización de sus recomendaciones debía crearse la Comisión Ejecutiva del Plan Nacional de Arbitrios, la cual estudiaría el ingreso nacional para efectuar una distribución equitativa de los ingresos fiscales entre los tres niveles de gobierno. En 1953 se emitió la Ley de Coordinación Fiscal, que instituyó la Comisión Nacional de Arbitrios. El principal objetivo de la Comisión era coordinar y resolver los problemas que en el aspecto fiscal presenta el régimen federal.

VII. Como consecuencia y en ejecución de los acuerdos de esta Convención, en 1949 se agregó el inciso "g" al punto quinto de la fracción XXIX del artículo 73 a nuestra Ley Fundamental, referente a la producción y consumo de cerveza, el cual como es de notarse en el punto referente a la Reforma Constitucional de 1943, no se menciona. En el producto de este impuesto los Estados y los Municipios recibirían una participación del 40%.

CAPITULO II.

LOS SUJETOS DEL IMPUESTO .

1. CLASIFICACIÓN DE LOS SUJETOS.

En toda relación tributaria observamos la presencia de dos sujetos:

1. El Sujeto Activo; y
2. El Sujeto Pasivo.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son:

- a) La Federación;
- b) Las Entidades Federativas;
- c) Los Municipios.

En tanto que los sujetos pasivos son:

- a) Las personas físicas.
- b) Las personas morales.
- c) El mismo Estado.

2. BREVE ANÁLISIS DEL SUJETO PASIVO.

En este punto, se hablará del sujeto pasivo, el cual en materia de Derecho Fiscal, es una de las partes que intervienen en la relación tributaria, entendiéndose por ésta, el vínculo jurídico que existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, en el que el primero tiene la facultad de exigir al segundo una prestación pecuniaria.

Al sujeto pasivo se le ha denominado también: deudor real, por adeudo propio, deudor primitivo, sujeto pasivo principal, directo, deudor, verdadero deudor, causante, contribuyente, etc., todas estas denominaciones son a causa de la falta de distinción clara y precisa entre el sujeto pasivo y los demás, personas o funcionarios que puedan resultar responsables de una obligación fiscal, bien porque no le haya dado cumplimiento el sujeto pasivo o porque la misma ley sea la que atribuye al diverso responsable una obligación accesoria derivada del hecho generador del crédito.

Como anteriormente se dijo, actualmente los sujetos pasivos son las personas físicas, las personas morales y se considera que el Estado también puede ser sujeto pasivo.

El tema de los sujetos pasivos es muy amplio, y debido a que el presente trabajo tiene más relación con el sujeto activo, no se profundizará en el estudio del sujeto pasivo, del cual únicamente se mencionarán sólo algunos puntos.

2.1. DEFINICIÓN.

Se ha definido al sujeto pasivo de diferentes formas, de las cuales mencionaré sólo algunas:

Para Giuliani Fonrouge "Sujeto pasivo de la relación 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".¹

¹ Derecho Financiero, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987, 4a. Edición, P. 434

Dino Jarach por su parte, dice que "Sujeto pasivo es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dicho sujeto, por el que los realiza":²

Margáin Manautou establece que "Sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen".³

Raúl Rodríguez Lobato opina que "Sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal."⁴

Así, se puede observar que estos autores coinciden parcialmente en sus definiciones, ya que todos consideran que el sujeto pasivo es aquella persona que tiene una relación con un sujeto activo ante el cual debe cubrir un pago al que esta obligado.

De acuerdo con las anteriores definiciones del sujeto pasivo, yo propongo la siguiente: "Sujeto pasivo es la persona física o moral, nacional o extranjera, residente en territorio nacional o en territorio extranjero, pero cuya fuente de riqueza se encuentre dentro del territorio nacional y que realiza el hecho generador de la obligación fiscal y que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto."

² CIT. POR. QUINTANILLA VALTIERRA JESUS Y ROJAS YAÑEZ JORGE. Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, México, D.F. 1988. P. 106

³ Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México, D.F. 1993. 11a. Edición. P. 279

⁴ Derecho Fiscal, Editorial Haria, México, D.F. 1986. 2a. Edición. P. 147.

Por otro lado, nuestra legislación fiscal en algunos preceptos tales como son el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, así como el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta describen al sujeto pasivo de la siguiente manera:

" Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; ...La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente. Los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidos en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados. ..."

" Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos."

También se presenta el caso de que una sola ley fiscal en su contexto tenga más de un concepto de sujeto pasivo atendiendo a una clasificación de los contribuyentes, teniendo en cuenta su actividad gravada específica, la clase y el monto de sus ingresos, como es el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

que en términos generales en su artículo 1o. tal y como lo indican los párrafos anteriores conceptúa a los sujetos pasivos en general; en su artículo 5o. señala al sujeto pasivo como sociedad mercantil, organismos descentralizados, instituciones de crédito y sociedades y asociaciones civiles; en su numeral 74, señala al sujeto pasivo como persona física; y en su artículo 144, al sujeto pasivo como residente en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Por otro lado, actualmente existe una tendencia de considerar al Estado como sujeto pasivo del impuesto, tendencia que en un principio causaba repugnancia, pues era inconcebible considerar las calidades de acreedor y deudor en el mismo Estado.

A este respecto, el destacado jurista italiano Bertliri comenta que "salvo que exista una disposición legal en contrario, para un determinado impuesto, debe considerarse que el Estado puede ser sujeto pasivo de los impuestos establecidos por el mismo."⁵

Nuestra legislación sobre este punto, contiene preceptos coincidentes de considerar al Estado como sujeto pasivo del impuesto, tales preceptos los enunció a continuación:

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IESPS).

"Artículo 1. Están obligados al pago del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, las personas físicas y las morales que realizan los actos o actividades siguientes:

⁵ C/JT POR. GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa. México, D.F. 1994. 18a. Edición. P. 491.

... La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y, en su caso, pagarlo y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta ley."

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a este respecto dice:

"Artículo 3. La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades cooperativas o cualquiera otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo 1 y, en su caso, pagar el Impuesto al Valor Agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta ley."

Se puede observar de lo anterior que, la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos, salvo que se trate de derechos estatales o municipales por el servicio de suministro de agua potable.

Igualmente la Ley Aduanera en su artículo 36 dice:

" Están obligados al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y las morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, Municipios, Entidades de la Administración Pública Paraestatal, Instituciones de Beneficencia Privada y Sociedades Cooperativas deberán pagar los impuestos al comercio exterior no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos."

En conclusión, se deduce que si bien anteriormente el Estado era excepcionalmente considerado sujeto pasivo, actualmente esta tendencia de considerarlo como tal, se esta convirtiendo en regla general con fundamento en los preceptos anteriormente citados.

2.2. EL PAGADOR DEL IMPUESTO. DEFINICIÓN.

Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal, se encuentra la figura también del sujeto pagador del impuesto que es aquel que en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, pagan en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos.

Este caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser, el contribuyente de derecho y el segundo el contribuyente de hecho, y de los dos el que interesa al Derecho Fiscal es el sujeto pasivo.

Ernesto Flores Zavala hace una distinción entre ambos y llega a las siguientes conclusiones:

"1a. La relación tributaria existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto.

2a. No hay relación tributaria entre el sujeto activo y el pagador del impuesto.

3a. Pueden existir relaciones de carácter privado entre el sujeto del impuesto y el pagador del mismo.

4a. Puede darse el caso de que la ley tributaria regule las relaciones entre el sujeto del impuesto y el pagador, reconociendo por ejemplo expresamente el derecho del sujeto para trasladar el impuesto al pagador."⁹

Considero que el sujeto pagador deberá ser estudiado por la doctrina y tratado por el Derecho Fiscal con más detenimiento, puesto que se observa que en realidad el tributo se establece para ellos, quienes son llamados contribuyentes de hecho, pero que por su número y dificultad de control se establece un intermediario, (contribuyente de derecho), como colaborador del fisco en la recaudación.

2.3. OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO.

En cuanto a las obligaciones que tiene el sujeto pasivo, éstas son de dos tipos, a saber: Obligaciones Principales y Obligaciones Secundarias, las cuales se mencionan brevemente.

⁹ Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México, D.F. 1993. 30a. Edición, P. 57

" 1. OBLIGACIONES PRINCIPALES.-

Esta es sólo una y consiste en pagar el impuesto o contribución que la ley señale.

2. OBLIGACIONES SECUNDARIAS.- Estas son de tres tipos:

a) **DE HACER:** Que como su nombre lo indica consiste en cumplir con lo establecido en las diferentes leyes fiscales, un ejemplo de esta obligación es la que se tiene de hacer declaraciones.

b) **DE NO HACER:** Que principalmente se relacionan con la prevención de las evasiones fiscales, o con el control y vigilancia de los monopolios fiscales del Estado, éstas pueden ser por ejemplo no proporcionar datos falsos a la autoridad, no pasar la frontera con mercancías sujetas a impuestos aduanales, excepto precisamente en los sitios establecidos para ese objeto, etc.

c) **DE TOLERAR:** Que consisten en aguantar o soportar algunas posibles molestias que la autoridad pueda ocasionar al contribuyente, como permitir la práctica de visitas domiciliarias."⁷

Al hablar de las obligaciones del sujeto pasivo, se observa que también puede presentarse la situación de que el sujeto pasivo no tenga obligación principal pero sí obligaciones secundarias, así el artículo 1. del actual Código Fiscal de la Federación establece en su cuarto párrafo lo siguiente:

"... Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligados a pagar contribuciones (que sería la obligación principal), únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes."

⁷ *Ibidem.* P. 59

Es necesario hacer la observación que estas obligaciones secundarias subsistirán mientras exista la posibilidad de presentarse la obligación principal, pues cuando ésta desaparezca, desaparecerán también las obligaciones secundarias.

2.4. CAPACIDAD DEL SUJETO PASIVO.

En el Derecho Civil, específicamente, la capacidad jurídica es la aptitud natural y legal que tiene la persona física para ser titular de derechos y obligaciones y para poderlas ejercer por sí misma o por sus representantes, el artículo 22 del Código Civil para el Distrito Federal indica que:

" La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte, pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente código."

También en el Derecho Civil se hace una clasificación de la capacidad, considerándola en capacidad de goce y capacidad de ejercicio. La capacidad de goce es la disposición para tener derechos, todos los seres humanos tienen esta capacidad, en tanto que la capacidad de ejercicio, es la que tienen las personas mayores de edad sanas para ejercer por sí mismas sus derechos y cumplir las obligaciones que contraigan legalmente.

Ahora bien, en el Derecho Tributario no se aplican necesariamente los principios de capacidad elaborados por el Derecho Privado, pues como lo expongo en los párrafos anteriores en el Derecho Privado, es sujeto de derechos

y obligaciones aquella persona que tenga ambos tipos de capacidad (de goce y ejercicio), si llegase a faltar la capacidad de ejercicio, los actos que esta persona realice no podrán ser jurídicamente eficaces a no ser que sean realizados por sus representantes legales. En cambio, en el Derecho Tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, si un incapaz para el Derecho Privado se coloca en la situación prevista por la ley para que surja la obligación fiscal, ésta nacerá válidamente y, por lo tanto, deberá cumplirse.

En este mismo sentido se pronuncia el maestro Emilio Márgain Manautou, quien en términos breves dice que la única limitación en materia de incapaces es la de que no se puede agotar el procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que se discierna al incapaz en tutor, para que en su nombre oponga las defensas que considere pertinentes. De igual forma el incapaz no podrá formular petición alguna, ya sea ante la autoridad administrativa o jurisdiccional, sino mediante su representante legal.

Hay autores que indican que el sexo, la edad, el estado civil, la ocupación, la religión, etc., modifican la capacidad jurídica del sujeto pasivo, opinión que no comparto, pues considero que éstos son atributos o calidades del sujeto pasivo y que sólo son relevantes para establecer la conveniencia de exigir el pago de tributos, o la medida de la obligación fiscal, sin embargo, más adelante al hablar de los criterios de vinculación del sujeto pasivo, mencionaré brevemente la nacionalidad, el domicilio fiscal, la residencia, la fuente de riqueza y el establecimiento permanente, ya que estos factores, también son considerados por algunos autores como calidades o atributos del sujeto pasivo.

2.5. SÍNTESIS DE LA CLASIFICACIÓN DE LOS SUJETOS PASIVOS.

Al definir anteriormente al sujeto pasivo, se aclaró de que existen otras personas, que sin efectuar propiamente el hecho productor de la obligación tributaria, resultan comprometidas a cumplirla, tal y como si hubieran llevado a cabo dicho hecho.

Esta situación ha llevado a diversos tratadistas de nuestra materia a expresar la existencia de varias clases de sujetos pasivos de los tributos, así por ejemplo el tratadista italiano Mario Pugliese clasifica a los sujetos pasivos en atención al origen de la deuda, y su clasificación es la siguiente:

1. Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa;
2. Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa;
3. Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria;
4. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta;
5. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria, y
6. Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

Sergio Francisco de la Garza hace referencia a:

1. Sujeto pasivo principal o por adeudo propio;
2. Sujeto pasivo por adeudo ajeno;
3. Sujeto pasivo responsable por sustitución;
4. Sujeto pasivo responsable por solidaridad, y
5. Sujeto pasivo responsable objetivamente.

Dino Jarach, propone la siguiente clasificación de sujetos pasivos:

1. Sujeto pasivo Contribuyente;
2. Sujeto pasivo responsable por Sustitución;
3. Sujeto pasivo responsable por Garantía, y
4. Sujeto pasivo responsable Solidario.

Por su parte nuestra legislación tributaria vigente, esencialmente y en forma general regula a dos tipos de sujetos pasivos, a saber: El contribuyente o sujeto pasivo directo y los sujetos pasivos solidariamente responsables, encontrando en la reglamentación de éstos al sujeto pasivo con responsabilidad objetiva; al sujeto pasivo con responsabilidad sustituta y al sujeto pasivo con responsabilidad solidaria.

Para efectos de la elaboración del presente trabajo me basaré en los sujetos pasivos regulados en el Derecho Fiscal.

a) SUJETO PASIVO PRINCIPAL O DIRECTO.

El sujeto pasivo principal también llamado "por adeudo propio", "causante" o "contribuyente" es la persona física o moral, nacional o extranjera, residente en territorio nacional o en territorio extranjero, pero cuya fuente de riqueza se encuentre dentro del territorio nacional y que realiza el hecho generador de la obligación fiscal y que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto.

El obligado directo es el principal sujeto pasivo, y por ende es el primer destinatario de las normas jurídico-tributarias, sobre él recae el deber tributario ya que la responsabilidad de éste surge con el nacimiento del crédito fiscal.

Flores Zavala designa al sujeto pasivo principal o por adeudo propio como "Sujeto pasivo con responsabilidad directa" y comenta 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 es propietaria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado, etc., y que la persona que tiene esta responsabilidad es el verdadero deudor del crédito fiscal".⁵

En este tema del sujeto pasivo principal, surge la figura de "solidaridad sustantiva" que señala Sergio Francisco de la Garza o "casos de responsabilidad directa" señalados por Flores Zavala, los cuales son:

1o. Cuando existe un solo responsable y en consecuencia toda la responsabilidad es de él.

2o. Cuando existen varios responsables directos y cada uno de ellos es, entonces, responsable por él y por los demás.

3o. Cuando se adquiere la responsabilidad directa por sucesión.

Así mismo, la solidaridad sustantiva aunque por algunos de sus efectos puede confundirse con la responsabilidad solidaria, no lo puede por su fundamento y por lo tanto debe distinguirse.

Ahora bien, en cuanto al primer punto no hay comentario, por ser obvia su interpretación.

En el segundo caso de responsabilidad directa, señalada por Flores Zavala, se contempla claramente la existencia de varios sujetos pasivos, entrando la figura

⁵ Ibidem. P. 01

que de la Garza señala como solidaridad sustantiva, fundamentada por Dino Jarach y Giannini, diciendo el primero que "cuando hay pluralidad de sujetos pasivos principales, hay una obligación, por supuesto legal. Por lo tanto, hay una única relación de deuda y esta deuda única por un solo hecho es por naturaleza una deuda solidaria... Cuando existen varios sujetos pasivos principales o por deuda propia no hace falta que la solidaridad este expresamente indicada en la ley, porque es una solidaridad que nace de la naturaleza de la obligación por un mismo título.

"...Por su parte Giannini expresa, es necesario advertir, sin embargo, que el fundamento que justifica la solidaridad de la obligación tributaria consiste en que se trate de un impuesto que este ligado a un objeto único, considerado como tal expresa o implícitamente, por el legislador tributario; solo en este caso puede decirse en efecto que sea único el presupuesto de la obligación y única la deuda".⁹

En cuanto a las relaciones de los coobligados el Derecho Mexicano a través del Código Civil dispone que el deudor solidario es responsable para con sus coobligados si no hace valer las excepciones que son comunes a todos (artículo 1996); que si la prestación se hubiere hecho imposible por culpa de cualquiera de ellos, todos responderán ante el acreedor, teniendo derecho los no culpables de dirigir su acción contra el culpable o negligente (artículo 1997), siendo indivisible la obligación; si muere uno de los deudores solidarios dejando varios herederos, cada uno de ellos tendrá responsabilidad solidaria, pero los coherederos serán considerados como un solo deudor solidario con relación a los otros deudores (artículo 1988); la interrupción en favor de uno de los acreedores o en contra de uno de los deudores, aprovecha o perjudica a los demás (artículo 2001); y por analogía, el deudor solidario solo queda obligado a la transacción, cuando consiente en ella (artículo 2952).

⁹ CIT. POR GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA. Ob. Cit. PP. 495 y 496

Este segundo caso también se funda en lo dispuesto en el artículo 1999 del Código Civil que a la letra dice:

"El deudor solidario que paga por entero la deuda, tiene derecho de exigir de los otros codeudores la parte que en ella les corresponda.

Salvo convenio en contrario, los deudores solidarios están obligados entre sí por partes iguales.

Si la parte que incumbe a un deudor solidario no puede obtenerse de éste, el déficit debe ser repartido entre los demás deudores solidarios, aun entre aquellos a quienes el acreedor hubiere liberado de la solidaridad.

En la medida que un deudor solidario satisface la deuda, se subroga en los derechos del acreedor".

Esta subrogación no implica, por lo tanto, que el deudor solidario que paga puede alegar en su favor los privilegios que le corresponden al Fisco, en su carácter de autoridad, al exigir el pago de sus codeudores.

Por lo que respecta al tercer caso de responsabilidad directa, el cual repitiéndolo dice que cuando se adquiere la responsabilidad directa por sucesión, hablamos de la sucesión a título universal, la cual tiene lugar en las personas físicas por herencia o por donación universal y en las personas morales por fusión.

Aquí, los herederos y los donatarios suceden al autor de la herencia y al donante, y por esa razón son sujetos pasivos por adeudo propio de la deuda tributaria de sus causantes. La deuda tributaria del de cujus o del donante no se

extingue por la muerte o por la donación, sino que la reciben los herederos o donatarios. Entre ellos la responsabilidad fiscal se va a dividir en la proporción a sus cuotas hereditarias o a las porciones que les hayan correspondido en la donación.

Por otro lado, tratándose de la fusión de sociedades mercantiles, ésta constituye otro supuesto de sucesión tributaria, ya que la sociedad que se cree por fusión, al adquirir la universalidad del patrimonio de las sociedades que desaparecen, se convierten en sujetos pasivos principales, por adeudo propio de las deudas tributarias que tenían las sociedades extinguidas por motivo de la fusión.

Antes de continuar con los siguientes tipos de sujetos pasivos (de responsabilidad sustituta, solidaria y objetiva), es menester hacer la siguiente observación.

Todos los anteriores sujetos, los conocemos en una forma muy general, como sujetos pasivos por adeudo ajeno, de aquí se desprende que a través de esta figura jurídica el legislador impone a otras personas la obligación de pagar el tributo, aun cuando no hayan realizado los hechos generadores que dan nacimiento al crédito fiscal, y a diferencia de lo que sucede con el sujeto pasivo principal, por adeudo propio, que explicamos con anterioridad, los sujetos pasivos por deuda ajena son tales únicamente porque la ley tributaria así lo determina expresamente, ya que si la ley tributaria nada dijere al respecto, no podría desprenderse de una simple interpretación que estas personas tengan la obligación de pagar el impuesto, luego entonces no puede haber sujetos pasivos por deuda ajena que la ley no los haya establecido expresamente.

Ahora bien, continuando con la secuencia del presente trabajo, mencionaré en forma breve y sencilla los sujetos pasivos por adeudo ajeno contemplados en nuestra legislación positiva fiscal.

b) SUJETO PASIVO RESPONSABLE POR SUSTITUCIÓN.

En el sistema jurídico mexicano tiene aplicación este tipo de responsabilidad sustituta.

En este caso, además del sujeto pasivo principal, las leyes tributarias contemplan a otro deudor llamado sujeto pasivo por sustitución, quien tiene la responsabilidad de retener el tributo al obligado principal, o bien recaudarlo de dicho obligado principal, con la obligación también de entregar dichas cantidades retenidas al sujeto activo o acreedor.

Como antecedente de este tipo de sujeto, la disposición contemplada en el artículo 27 del Código Fiscal de 1938, distingue la responsabilidad sustituta de la responsabilidad solidaria, estableciendo que "serán sujetos del crédito fiscal en sustitución del deudor primitivo, todas las personas que hagan a otras cualquier pago en efectivo o en especie, que sea objeto directo de un impuesto personal.

Sin embargo, si el deudor sustituto no cumple su prestación fiscal el deudor primitivo queda solidariamente obligado a ella".

El tratadista Ernesto Flores Zavala acepta esta terminología de responsabilidad sustituta con cierta reticencia, pues considera que para existir una responsabilidad sustituta debe eliminarse al sujeto pasivo principal, y sin embargo, lo que sucede es que va a ver una coexistencia de las dos

responsabilidades, la directa y la sustituta, de manera que el nombre de sustitución no corresponde a la situación real.

Cabe mencionar aquí que Giannini propone un concepto de la sustitución suponiendo la eliminación del sujeto pasivo principal.

Para Emilio Márgain Manautou, el responsable por sustitución "es aquél que en virtud de una disposición de la ley, está obligado al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque lo conoció o pasó ante él sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios recaudadores, etc."¹⁰

La responsabilidad sustituta puede ser absoluta o relativa, encontrándose solo dos ejemplos de la primera, los cuales se establecen en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980 y su reforma 1981, los que a la fecha son similares y que enuncio a continuación:

" a) Artículo 8. Cuando dos o más contribuyentes celebren un contrato de asociación en participación, el asociante será quien cumpla por sí y por cuenta de los asociados las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales. ...

... Los asociados responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir el asociante."

" b) Artículo 9. Cuando a través de un fideicomiso se realicen actividades empresariales, la fiduciaria determinará en los términos del Título II de esta Ley, la utilidad o la pérdida fiscal de dichas actividades y cumplirá por cuenta del

¹⁰ Ob. Cit. P. 280.

conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales. ...

... Los fideicomisarios o, en su caso el fideicomitente responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria.”

Como se ve en ambos ejemplos, el asociante y la fiduciaria sustituyen y cumplen con las obligaciones del asociado y los fideicomisarios, los que quedan sustituidos frente al Fisco.

De la sustitución relativa o parcial, en cambio, si se han producido varios ejemplos, en los casos de responsabilidad por retención y por recaudación, los que se han utilizado por la comodidad que supone gravar a una sola persona (el sustituto retenedor o recaudador) en lugar de hacerlo con varias personas.

Hay que aclarar que el hecho de que el legislador atribuya a otra persona distinta del deudor principal “en sustitución” de él, la obligación de pagar el impuesto, con recursos que pertenecen al deudor principal no significa que deje de tener relevancia, frente a la autoridad fiscal, el sujeto pasivo principal, la cual se produce no tan sólo en cuanto que el sustituto tiene derecho, y la obligación, de retener o de recaudar del deudor principal el tributo que corresponde al sujeto activo a quien debe entregarlo, sino en cuanto a que el sujeto activo se reserva el derecho de hacer valer el crédito tributario contra el sujeto pasivo principal cuando el sustituto, por cualquier causa, no haya hecho la entrega del tributo.

La responsabilidad sustituta opera en dos vías o procedimientos, los cuales son:

a) LA RETENCIÓN INDIRECTA.

Este tipo de procedimiento o vía, es la que tiene lugar cuando el sustituto, obligado por la ley a efectuar la retención y a enterar al sustituto activo el importe de lo retenido, descuenta el crédito tributario a su acreedor al pagarle, al abonarle en cuenta o al reconocerle su derecho de crédito. En este caso, al sustituto se le llama "retenedor". El sustituto retenedor conserva en depósito la suma retenida y además de cumplir con otras obligaciones formales, tales como presentar declaraciones, la entrega al sujeto activo.

Este procedimiento es el que generalmente opera en la sustitución.

b) LA COBRANZA INDIRECTA.

Es el segundo procedimiento o vía que se utiliza en la sustitución, y el cual consiste en que el legislador le impone al sustituto la obligación de cobrar el tributo a su deudor, al mismo tiempo que le cobra su crédito particular.

Cabe señalar aquí, como una diferencia entre ambos tipos de procedimientos, que en la retención indirecta el sustituto actúa sobre el acreedor (por ejemplo el patrón, deudor del salario le retiene a su acreedor, el empleado, tomándolo de su propia deuda, el tributo que debe al sujeto pasivo principal) mientras que en la cobranza indirecta el sustituto actúa sobre su deudor.

Por otro lado, no se debe confundir la sustitución con la traslación o repercusión, ya que en estas figuras la persona que es afectada en última instancia por el tributo, por llevar a cabo un consumo o una traslación de dominio, de acuerdo con la ley tributaria no tiene relación jurídica alguna con el Fisco como

es el caso del Impuesto al Valor Agregado, y su papel se limita al aspecto económico, consistente en pagar efectivamente el tributo.

Para finalizar con este tipo de sujeto pasivo, diré que en nuestra legislación se ha asimilado a la responsabilidad sustituta y a la responsabilidad objetiva con la responsabilidad solidaria, al quedar las dos primeras contempladas dentro de la última por el artículo 26 del Código Fiscal, sin embargo, analizando este artículo, se desprende que dentro de las fracciones del artículo citado se encuentran casos de las dos responsabilidades, objetiva y sustituta, y siendo esta última el tema en cuestión, la fracción I del artículo 26 del Código Fiscal la contempla claramente, la cual a la letra establece lo siguiente:

" Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones."

Se puede desprender de la fracción anterior, que la responsabilidad por retención y por recaudación tienen un fundamento legal distinto por completo a la responsabilidad solidaria, de tal suerte que subsiste como figura jurídica autónoma de deuda fiscal o tributaria.

c) SUJETO PASIVO RESPONSABLE POR SOLIDARIDAD.

La responsabilidad solidaria implica considerar a una persona diversa del sujeto pasivo principal de la obligación, como responsable del pago del tributo, en función del puesto o cargo que desempeña.

Adolfo Arrijo Vizcaíno dice que el sujeto pasivo obligado solidario "es la persona física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo".¹¹

Ernesto Flores Zavala por su parte, establece que "la regla general es que esta responsabilidad la establece la ley para los terceros, a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no cumplieron, debiéndose aclarar que cuando se habla de responsabilidad solidaria, el término "solidaridad", tiene significado completamente distinto del que tiene en Derecho Privado, y que lo característico de esta responsabilidad fiscal es:

1o. Que la ley la establece cuando un tercero falta al cumplimiento de alguna de sus obligaciones.

2o. Que no habrá derecho de repetición si paga el responsable solidario, porque no lo establece la ley".¹²

En lo que se refiere a esta segunda característica, no comparto la opinión de Flores Zavala, pues es necesario reconocer que en esta materia se pueden aplicar supletoriamente las instituciones del Derecho Privado (Derecho Civil), y por lo cual el responsable solidario sí tiene un derecho de regreso o de repetición.

Por otro lado, coincidiendo un poco más con Flores Zavala que con Arrijo Vizcaíno, considero que la responsabilidad solidaria va a consistir en atribuirle a una persona diferente del sujeto pasivo directo o principal la obligación de pagar

¹¹ Derecho Fiscal, Editorial Themis. México, D.F. 1991. PP.174 y 175.

¹² Ob. Cit. P. 101.

el tributo, cuando este segundo no lo haya hecho, por motivos tales de que el responsable es el representante legal o voluntario del responsable principal, o bien, por razón de un cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación de la prestación fiscal.

Hay que tomar en cuenta también, que al establecer la obligación solidaria, el legislador consideró el desempeño de la actividad del responsable solidario, como es el caso por ejemplo de los notarios que, al dar fe de la celebración de diversos actos que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales, adquieren tal responsabilidad en el pago de los tributos correspondientes.

En cuanto a esta responsabilidad por motivos de representación diré que ésta puede ser voluntaria o forzosa, en el primer caso están las personas que asumen voluntariamente la representación de otra u otras personas, en el segundo caso, los que como los padres, los tutores, etc., ejercen la representación por disposición de la ley.

Esta responsabilidad, también surge en el caso de los albaceas y ejecutores testamentarios, los cuales quedan obligados solidariamente con los herederos o legatarios por lo que respecta a los actos jurídicos relativos a la masa hereditaria y que originen obligaciones fiscales a su cargo.

Este tipo de responsabilidad, se encuentra contemplado entre otros en el artículo 26 del Código Fiscal, en diferentes fracciones, como son:

" Son responsables solidarios con los contribuyentes:

...II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere este Código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen

actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con

anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta por el monto del impuesto causado.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios".

d) SUJETO PASIVO CON RESPONSABILIDAD OBJETIVA.

A este tipo de responsabilidad se le da el nombre o calificativo de objetiva, porque para que surja es necesaria la propiedad o la posesión de ciertos bienes que representan el elemento material del hecho generador, y sólo va a existir cuando la ley lo señale de manera expresa.

Por lo tanto, la responsabilidad objetiva hace a una persona, distinta del sujeto pasivo directo, un verdadero deudor del tributo, es decir, esta persona va a tener la obligación de pagar el tributo y no una mera carga para evitar que el acreedor

fiscal lo despoje de los bienes cuya propiedad o posesión constituyen el elemento objetivo que atribuye la responsabilidad.

Sin embargo, es importante hacer una distinción entre este tipo de responsabilidad y la figura jurídica de la afección, ya que ambas tienden a confundirse.

La afección es una garantía real establecida también en la legislación mexicana, en la que el propietario o poseedor de los bienes gravados, sobre los que recae la garantía real, no tiene una verdadera obligación hacia el Fisco de pagar un tributo que es originario o que les corresponde a los anteriores propietarios o poseedores, pues puede liberarse de esta carga con el abandono de dichos bienes o bien, con la transmisión de los mismos a otras personas, las que adquirirán los bienes con el gravamen real, tal como si estuvieran hipotecados para una garantía de una deuda de Derecho Privado.

En este tipo de responsabilidad por deuda ajena, dado el caso de que el sujeto pasivo responsable objetivamente paga una deuda, tiene el derecho de regreso o de repetición en contra del sujeto pasivo principal.

La responsabilidad objetiva, la podemos encontrar en las fracciones IV y VII del ya multicitado artículo 26 del Código Fiscal, las cuales a la letra establecen:

"... IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos”.

2.6. CRITERIOS DE VINCULACIÓN DEL SUJETO PASIVO.

Se llama criterio de vinculación al señalamiento hecho por la Ley de cómo, cuándo, dónde y por qué surge el nexo jurídico entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación.

Según indica el tratadista mexicano Ernesto Flores Zavala que si el Estado grava a las personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes se le llamará Sujeción Personal y será un Criterio Subjetivo de vinculación, teniendo dentro de este criterio la nacionalidad, el domicilio y la residencia.

Si el Estado grava a las personas teniendo en cuenta las rentas creadas y los bienes situados en su territorio, se le llamará Sujeción Real y será un Criterio Objetivo de vinculación, hablándose aquí de la fuente de riqueza y el establecimiento permanente.

Por otro lado, el Estado tiene plena libertad para adoptar el criterio que considere más conveniente para establecer y exigir el pago de los tributos, según sean sus necesidades financieras.

Estimo pertinente hacer una breve referencia de cada una de las figuras antes mencionadas:

a) NACIONALIDAD :

Es el vínculo jurídico y político que une a la persona con el Estado al que pertenece.

Nuestra Constitución contempla a la Nacionalidad Mexicana, la cual es un atributo de los mexicanos por nacer en territorio nacional o por ser hijo de padres mexicanos. También se puede adquirir por naturalización. (artículo 30).

Siguiendo con este orden, los nacionales de un país están obligados a contribuir con los gastos públicos del mismo, independientemente de dónde tengan su domicilio, su residencia fiscal o cuál sea el origen de sus ingresos o dónde estén ubicados sus bienes.

b) DOMICILIO :

Las personas que tengan su domicilio en un país, tendrán la obligación de pagar tributos o contribuciones en el mismo, correspondiendo a la legislación interna de cada país indicar o establecer qué se debe entender por él.

En México, el Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal dispone que el DOMICILIO de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él, a falta de éste el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios, y a falta de uno u otro, el lugar dónde se haya.

Para las personas morales, establece que éstas tienen un DOMICILIO en el lugar en que se haya establecida su administración.

Establece también, nuestro Código Civil que el DOMICILIO LEGAL de una persona física es el lugar donde la ley fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente.

La Legislación Tributaria, también prevé la existencia de un domicilio fiscal, cuya finalidad es precisamente fijar el lugar donde el contribuyente podrá ejercitar sus derechos y deberá cumplir sus obligaciones.

En efecto, el artículo 10 del Código Fiscal habla del domicilio fiscal estableciendo lo siguiente:

" Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realizan actividades empresariales, en el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponde de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18°.

c) RESIDENCIA :

La Residencia se encuentra prevista por el artículo 9 del Código Fiscal, el cual a la letra establece:

"Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa-habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de ciento ochenta y tres días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones

permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes”.

Aquí las personas están obligadas al pago de tributos en un país por su sola instancia en él, y por lo tanto, basta la comprobación de la estancia para atribuir la residencia,

d) FUENTE DE RIQUEZA :

En este punto, las personas están obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o en el se encuentran los bienes afectos al tributo sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia.

e) ESTABLECIMIENTO PERMANENTE :

En relación al establecimiento permanente, están obligados a un tributo en un país, las personas que sin tener domicilio o residencia en ese país tengan en él un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas respecto de ingresos atribuibles al establecimiento permanente, aquí no interesa el origen del ingreso sino únicamente si es o no atribuible al establecimiento permanente.

Los artículos 1. fracción II; 2; 3 y 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hablan del establecimiento permanente, los cuales a grandes rasgos mencionas que están obligadas al pago del tributo las personas físicas y morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento; que se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente actividades empresariales, entre los cuales se encuentran las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales.

También se considera que existe establecimiento permanente, aun cuando no haya lugar de negocios en territorio nacional, si un residente en el extranjero actúa en el país a través de una persona física o moral que tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero, tendientes a la realización de las actividades empresariales de éste en el país que no sean de las mencionadas en el artículo tercero, donde, por excepción se prevén actos que no actualizan la hipótesis de establecimiento permanente, o que tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero, respecto de todas las actividades que dicha persona realice para el residente en el extranjero.

Son ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad, por otro establecimiento de ésta o directamente por la persona física residente en el extranjero, según sea el caso.

3. EL SUJETO ACTIVO.

En México, el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, pero como éste se descompone constitucionalmente en diversas competencias de naturaleza y alcance diversos, es necesario delimitar el campo de acción de las mismas.

De acuerdo con el artículo 31 fracción IV Constitucional, tres son los sujetos activos:

- a) La Federación;
- b) Los Estados o Entidades Federativas;
- c) Los Municipios.

Algunos autores consideran que también son sujetos activos los Organismos Fiscales Autónomos Descentralizados de la Administración Pública Paraestatal, pero en vista de lo mencionado anteriormente, aunque estos organismos independientes colaboren con el Poder Ejecutivo en la Administración Pública y que formen parte de la administración dentro del sector paraestatal de acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, constitucionalmente no son sujetos activos de la obligación fiscal por no estar contemplados en nuestra Carta Magna, y para serlo se tendrá que reformar nuestra Ley Fundamental para que se prevea este supuesto.¹³

De los tres sujetos activos previstos en nuestra legislación, sólo la Federación y los Estados gozan de potestad jurídica tributaria plena, ya que pueden disponer

¹³ Como excepción podemos señalar al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto Nacional de Fomento de la Vivienda para los Trabajadores, organismos descentralizados, considerados por sus leyes como organismos fiscales autónomos, que han recibido el respaldo de los tribunales, el primero para firmar créditos fiscales y recaudarlos directamente y el segundo para determinar diferencias pero sin el derecho de recaudarlos directamente.

de forma independiente de las contribuciones que recaudan y dárseles a sí mismas a través de sus legislaturas respectivas. en cambio, no pasa lo mismo en el caso de los Municipios, pues aunque administren libremente su hacienda, no pueden establecer sus contribuciones, ya que éstas las decretan las legislaturas de los Estados, de acuerdo a lo previsto en el artículo 115 fracción IV de la Constitución.

3.1. OBLIGACIONES DEL SUJETO ACTIVO.

Al igual que como se vio anteriormente con los sujetos pasivos, los sujetos activos tienen obligaciones de dos tipos, a saber:

" 1. OBLIGACIONES PRINCIPALES :

Esta es sólo una y consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria.

2. OBLIGACIONES SECUNDARIAS :

Tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones.

Estas obligaciones se dividen en dos grupos:

a) **OBLIGACIONES DE HACER.-** Como puede ser determinada la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, practicar visitas de inspección, etc.

b) **OBLIGACIONES DE NO HACER.**- Como el abstenerse de ciertos tramites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios de facturas, etc."¹⁴

3.2. LA FEDERACIÓN.

Como ya se había mencionado, el Estado es quien funge como sujeto activo en nuestro país, es a quien le compete cobrar las contribuciones cuando el contribuyente se encuentre en los supuestos previstos por las leyes, y para poder cumplir con dicha actuación de sujeto activo, el Estado Mexicano establece tres distintos niveles: el Federal, el Estatal y el Municipal, correspondiendo aquí, hablar del nivel Federal.

Para poder hablar de la facultad impositiva de la Federación, es menester delimitar la competencia en materia tributaria de la Federación, los Estados y los Municipios, por lo que se hará breve referencia al sistema federal mexicano, de donde deriva la competencia de la primera con respecto a los demás.

Como ya se estudió en el capítulo anterior, el sistema federal que consagra actualmente nuestra Carta Fundamental, fue introducido a nuestro derecho por el Acta Constitutiva y la Constitución de 1824, sin embargo, doce años después (1836) fue desconocido, trayendo en su lugar al sistema centralista. De ahí, diez años después (1846) se volvió al sistema federal.

El federalismo nació en los Estados Unidos de Norteamérica, donde probo sus benéficos resultados, por lo que algunos autores consideran que esta forma política fue introducida en México, por una ciega imitación a nuestros vecinos del Norte, opinión que no comparto, pues considero que precisamente debido a los

¹⁴ CFR. FLORES ZAVALA ERNESTO. Ob. Cit. P. 58

magníficos resultados prácticos que estaba probando en nuestro vecino país fue recogido en México aprovechando estos beneficios y debido a los deseos de procurar el rápido progreso en nuestro país por medio de esta nueva institución.

Cabe mencionar también, que el federalismo en nuestro país surgió en forma inversa al de la Unión del Norte, pues aquí, el Estado Mexicano se transformo en un Estado Federal al otorgar a sus antiguas provincias facultades que no reservo para sí, dando lugar así a los Estados miembros.

La Constitución en su artículo 40 reconoce a nuestro Estado el carácter de Federal al estipular en el mismo que:

"Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental".

Ignacio Burgoa Orihuela comenta al respecto que existe una incongruencia que afecta al artículo 40 Constitucional, la cual consiste "en que al mismo tiempo declara una verdad histórica y prescribe una ficción jurídico política estribando la primera en que el pueblo mexicano decidió adoptar la forma federal de Estado y la ficción jurídico política en que los Estados libres y soberanos se unieron para formar la federación... y "que en cuanto a las calidades de libres y soberanos ni en México ni en ningún Estado Federal las pueden tener las Entidades Federativas, haciendo mención que la constitución de 1824 no incurrió en tales defectos, pues simplemente declaró en su numeral 4. que "La Nación Mexicana adopta para su Gobierno la forma de República Representativa Popular Federal", idea que corresponde a la formación federativa de México".¹⁵

¹⁵ Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, México, D.F. 1994, 9a. Edición, P. 458.

Por otra parte, es obvio que el Estado federal tiene un territorio que a su vez comprende los diferentes territorios que corresponden a las Entidades Federativas, y por lo tanto, dentro de las Entidades se ejercen el poder público federal y el poder público estatal o local, por lo que debe existir un principio esencial que fundamente el sistema competencial entre los órganos federales y los Estados federados, principio que en nuestra legislación se prevé en el artículo 124 de nuestra ley fundamental, el cual establece que:

"Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados".

Interpretando este artículo, se deduce que las autoridades federales deben tener facultades expresamente consignadas en la Constitución para desempeñar sus funciones públicas pudiendo las autoridades locales ejercerlas sobre las materias que no encuadren dentro del marco competencial de los órganos federales.

Al tratar al artículo 124 constitucional, don Felipe Tena Ramírez comenta "Tenemos, pues, en nuestro derecho constitucional un sistema estricto que recluye a los Poderes federales dentro de una zona perfectamente ceñida. Sin embargo, existe en la Constitución un precepto, que es a manera de puerta de escape, por donde los poderes federales están en posibilidad de salir de su encierro para ejercer facultades que según el rígido sistema del artículo 124, deben pertenecer en términos generales a los Estados, Nos referimos a la última fracción del artículo 73 (fracción XXX), que consagra las comúnmente llamadas facultades implícitas.

"Mientras las facultades explícitas son las conferidas por la Constitución a cualquiera de los Poderes Federales, concreta y determinadamente en alguna materia, las facultades implícitas son las que el Poder Legislativo puede

concederse a sí mismo o a cualquiera de los otros dos Poderes Federales como medio necesario para ejercer alguna de las facultades explícitas".¹⁶

Así, para que los poderes federales actúen, es necesario que expresamente les sea concedida la facultad para hacerlo.

FACULTAD IMPOSITIVA DE LA FEDERACIÓN.

La imposición Federal es el conjunto de gravámenes aplicados por el Gobierno Federal para allegarse los fondos indispensables para cumplir con las funciones que le correspondan.

De acuerdo con los numerales 49 y 50 de nuestra Ley Fundamental, el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, depositándose el Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos en el Congreso General.

Las facultades del Congreso de la Unión se contienen primordialmente, más no exclusivamente en el artículo 73 de la Constitución, las que podemos resumir en:

- a) Facultades en materia de división territorial; y
- b) Facultades en materia hacendaria y económica.

Importando en este apartado las segundas.

¹⁶ TENA RAMIREZ FELIPE, Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, México, D.F. 1991. 25a. Edición, PP. 115 y 116.

Las reglas derivadas de la Constitución Federal, así como la interpretación jurisprudencial que rigen esta cuestión son las siguientes:

I. La Federación tiene competencia fiscal ilimitada, la que es concedida por la fracción VII del artículo 73 constitucional, el cual establece: "El Congreso tiene facultad: para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

II. La Federación tiene competencia fiscal exclusiva para establecer contribuciones en los siguientes casos:

a) Cuando así lo determine la Constitución que es el caso de la fracción XXIX del artículo 73 y el 131, ambos de la norma suprema, los cuales establecen:

"El Congreso tiene facultad:

...XXIX A. Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior.

Refiriéndose aquí, a importaciones y exportaciones, la cual ha sido una fuente exclusiva de ingresos desde la Constitución de 1824.

2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27.

Que tratan de minería y petróleo en términos generales. Una razón es que estos recursos son propiedad de la Nación y no de los Estados; otra es que sólo el Gobierno Federal, representante de la Nación, puede proteger adecuadamente el interés general, a través de leyes que obligan a una mesurada y prudente explotación de tales recursos.

3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

La razón de conferir esta facultad exclusiva es que existiendo una legislación federal para la banca y el seguro, todas las empresas dedicadas a ellos deben ser gravadas de modo uniforme independientemente del lugar en que puedan operar.

4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.

Generalmente se trata de concesiones para el uso de vías generales de comunicación, radio y televisión.

5o. Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica (producción y consumo)
- b) Producción y consumo de tabacos labrados
- c) Gasolina y productos derivados del petróleo
- d) Cerillos y fósforos
- e) Aguamiel y productos de su fermentación
- f) Explotación forestal
- g) Producción y consumo de cerveza".

Las razones que inspiraron el otorgamiento de estas facultades exclusivas al Gobierno Federal son que estando la producción industrial localizada en varios Estados, se requiere que la grave una legislación homogénea, que sólo puede expedir el Congreso de la Unión; impedir que la industria quede más gravada en unos Estados que en otros, lo que origina una emigración artificial contraria a lo que aconsejaría una prudente política industrial, así como la necesidad de eliminar la competencia local en sus impuestos.

Por otra parte, Emilio Márgain Manautou dice que la fracción en comentario ha originado dos tesis:

"1a. En la fracción XXIX se enumeran determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que esté impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos, en los términos de la fracción VII del mismo artículo 73 constitucional; o en otras palabras, que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede concurrir con los Estados afectando, otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes.

2a. La Federación sólo puede gravar las fuentes que enumera la fracción XXIX y que esas fuentes rindan los recursos necesarios será cuestión de cuotas, tasas o tarifas, más o menos elevadas, pues pretender que la Federación puede establecer contribuciones sobre fuentes distintas, sería violar el principio consignado en el artículo 124 de la Constitución.

La primera tesis es la que priva en la actualidad".¹⁷

El artículo 131 Constitucional, también establece que es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o se exporten.

b) También tiene la Federación competencia fiscal exclusiva sobre aquellas materias que la Constitución Federal prohíbe a los Estados en las fracciones IV, V, VI Y VII del artículo 117, referidas a los gravámenes alcabalariorios, las cuales a la letra establecen:

¹⁷ Ob. Cit. P. 250.

"Los Estados no pueden en ningún caso:

...IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V. Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI. Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya 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 estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia; ..."

c) Gil Valdivia y Flores Zavala coinciden en que el tercer caso en que la Constitución le concede competencia impositiva exclusiva a la Federación comprende todas aquellas materias en las que dicho nivel de gobierno tiene competencia para legislar en forma privativa; tal es el caso de la fracción X del multicitado artículo 73 constitucional, ya que los impuestos se establecen en leyes (fracción IV del artículo 31 constitucional), al tener la Federación competencia legislativa exclusiva, la tiene también tributaria aunque no se señale así expresamente.

La fracción X del artículo 73 establece:

"El Congreso tiene facultad:

...X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123^o.

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza, Ignacio Burgoa y Jorge Sayeg Helú, dicen que la fracción X del artículo 73 no atribuye a la Federación un poder fiscal sobre dichas materias, sino que son ellas, y así debe interpretarse, facultades sustantivas, ya que si como algunos autores lo pretenden, cuando hablan de que dicha facultad legislativa comprende la tributaria, no habría por qué diferenciarlas en dos fracciones distintas, máxime que la propia fracción XXIX derivó de la X en el año de 1942.

Se presume que los autores que consideran que de la fracción X del artículo 73 se deriva una facultad tributaria exclusiva de la Federación, se basaron en una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del año de 1955, en la que se aprobaba este criterio, sin embargo, en forma discreta la Suprema Corte de Justicia cambió de criterio en el año de 1965 en una tesis jurisprudencial que determina:

"Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo

73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118).¹⁸

Ahora bien, en forma específica, los tributos que integran el sistema fiscal Federal y que enuncio en forma breve son los siguientes;

1. **IMPOSICIÓN AL INGRESO:** Impuesto Sobre la Renta (ISR).

2. **IMPOSICIÓN AL CONSUMO:** (AL COMERCIO NACIONAL)

a) Impuesto al Valor Agregado (IVA).

b) Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

c) Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por Ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

d) Impuesto sobre la adquisición de azúcar, cacao y otros bienes.

e) Impuesto sobre automóviles nuevos.

f) Impuestos al Comercio Exterior.

3. **IMPOSICIÓN A LA RIQUEZA.**

a) Impuesto sobre la adquisición de Inmuebles.

b) Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

c) Impuesto sobre ganancias de capital.

d) Impuesto sobre donaciones.

e) Impuesto sobre rifas y sorteos.

¹⁸ CIT. POR. BURGOA ORIHUELA IGNACIO. Ob. Cit. P. 647

3.3. LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.

Las Entidades Federativas son las partes integrantes de la Federación y de acuerdo al artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República son uno de los sujetos activos de la obligación fiscal.

En materia de tributación no existe una potestad tributaria reservada a los Estados, sin embargo, es una opinión no discutida que la Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia tributaria, con excepción de las limitaciones que se han hecho a los Estados ya sea en forma negativa artículo 73 fracción XXIX, o en forma positiva, en el artículo 117, fracciones III, IV, V, VI y VII, las cuales ya han sido mencionadas anteriormente.

"Sergio Francisco de la Garza comenta que existe una subordinación de los Estados al Poder Legislativo Federal el cual se encuentra contemplado en el artículo 118 fracción I Constitucional, el cual establece:

"Tampoco pueden (los Estados) sin consentimiento del Congreso de la Unión:

...I. Establecer derechos de tonelaje; ni otro alguno de puertos; ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones. ..."

Cabe mencionar aquí, que esta fracción también constituye una limitación a Los Estados para imponer contribuciones, sin embargo consideramos que la misma contraría la fracción XXIX inciso 1o. del artículo 73 Constitucional el cual refiriéndose a las facultades exclusivas del Congreso de la Unión establece contribuciones sobre "comercio Exterior" y asimismo también contradice al artículo 131 de nuestra Ley Suprema el cual en su primer párrafo establece que "es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o

exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional", por tal motivo, si ésta es una facultad privativa de la Federación, los Estados ni aun con el consentimiento del Congreso de la Unión, pueden establecer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones".¹⁹

"Emilio Margáin Manautou por su parte, considera que en ocasiones la situación financiera de los Estados no es buena, lo cual se debe a algunos problemas que deben afrontar las Entidades Federativas al establecer su sistema tributario, dichos problemas son los siguientes:

a) Como sólo la Federación puede gravar los bienes y recursos naturales a que alude el artículo 27 Constitucional, tenemos que hay Entidades Federativas que no obstante ser ricas en dichos bienes y recursos naturales, carecen de capacidad económica.

b) La delegación de facultades que en materia impositiva hicieron los Estados en favor de la Federación en 1942, consignada en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, ha constituido un impedimento para que aquellos puedan establecer su propio Impuesto Sobre la Renta, ya que no podrían gravar a todas las personas o empresas que obtienen rendimientos o utilidades, pues escaparían todas las que se dedican a las actividades señaladas por la citada fracción XXIX.

c) Otra causa que influye en la escasa capacidad económica de muchas Entidades Federativas la tenemos en que hay ciudades de otros Estados que son centros de producción o de distribución que impiden el desarrollo de una industria o comercio propio de aquéllas Entidades.

d) Otro obstáculo para que los Estados puedan proveerse de recursos económicos lo constituye la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que

¹⁹ Ob. Cit. P. 239

establece que es obligación de los ciudadanos contribuir a los gastos públicos tanto de la Federación como de los Estados y Municipios en que residan, pues tal parece que los Estados, vista la prohibición constitucional que tienen de afectar la entrada de productos provenientes de otra entidad o del extranjero, no pueden gravar a personas que residan fuera de su territorio, aun cuando en el mismo perciban todos sus ingresos.

e) La solución que la Federación ha pretendido dar al problema de que un mismo peso puede estar gravado en forma distinta por dos entidades o municipios simultáneamente, es la de expedir leyes impositivas a la industria y al comercio a las que pueden coordinarse los Estados que previamente deroguen los tributos locales que gravan las mismas actividades, otorgándoles participaciones en la recaudación federal, lo cual significa ahorro en gastos de control y administración para los Estados. Este sistema es bueno para el contribuyente, ya que el peso que percibe estará igualmente gravado en cualquier parte del país, pero para las Entidades Federativas no tiene la misma bondad y se muestran reticentes a coordinarse, sobre todo las económicamente fuertes, pues ya han experimentado que cuando llegan a formar mayoría las coordinadas la Federación promueve la reforma a la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, para que se les delegue la facultad de gravar en forma exclusiva la fuente sobre la que existe coordinación, segura de que los Estados coordinados no lo negarán su voto.

f) También contribuye a una mala recaudación de los tributos que mantienen en vigor las Entidades Federativas la designación de Tesoreros o Directores de Hacienda que carecen de conocimientos de Derecho Tributario, aun cuando sean buenos prácticos de la legislación local.

g) Otra causa que determina las recaudaciones insuficientes de los Estados, es la desconfianza de los contribuyentes hacia los funcionarios locales. Normalmente existe más animadversión de los contribuyentes hacia los fiscos

locales que respecto al fisco Federal, probablemente debido a que, salvo excepciones, aquéllos son muy arbitrarios en sus procedimientos de control y recaudación.

h) En materia impositiva, no obstante que el sistema federal mexicano es similar al norteamericano, o sea que todo lo no delegado se entiende reservado a los Estados, es más fácil precisar cuales son las fuentes impositivas que puedan gravar los Estados, que determinar los que corresponden a la Federación.²⁰

Respecto al problema apuntado consistente en que las Entidades no pueden gravar a personas que residan fuera de su territorio, aún cuando en el mismo perciban todos sus ingresos o utilidades, las Entidades Federativas han modificado sus legislaciones fiscales a fin de establecer como hecho imponible el que tiene lugar dentro de su circunscripción territorial, por ejemplo, gravar la producción, la distribución, el consumo, etc.

Ante el enfrentamiento de los problemas antes enunciados, se han planteado dos posibles soluciones para precisar la competencia así de la Federación como de los Estados, que a saber son:

1. Que se establezca en la Constitución que sólo la Federación pueda establecer contribuciones y de su rendimiento otorgue participación a los Estados.
2. Que la Constitución establezca que sólo los Estados puedan establecer contribuciones y de su rendimiento concedan participaciones a la Federación.

Se ha opinado que ambas soluciones son igualmente malas y destruirían el sistema federal mexicano, ya que si la potestad tributaria estuviera en alguno de los dos sujetos activos, exclusivamente, el otro sujeto activo perdería su

²⁰ Ob. Cit. PP. 251-253.

independencia económica y quedaría totalmente a merced del facultado para establecer las contribuciones, así, se podría estar en presencia de una Federación débil por no contar con recursos económicos propios, o de unos Estados que estarían en manos de la Federación, atenidos al rendimiento que ésta les diera.

Sin embargo, existe una tendencia muy visible de federalizar los tributos y hacer partícipes a los Estados de la recaudación fiscal, pero sin reformar la Constitución, sino conviniendo los Estados en autolimitar su potestad tributaria, no gravando determinadas fuentes económicas, ya gravadas por la Federación, a cambio de lo cual obtienen una participación en la recaudación federal.

Se puede decir que la imposición estatal está constituida por el conjunto de gravámenes que, en ejercicio de la facultad tributaria otorgada por la Constitución Federal, los Estados pueden establecer.

Sólo como una mera referencia y complemento de lo anterior, diré que tal y como entró en vigor la Constitución, determinó la posibilidad de que tanto la Federación como los Estados establecieran impuestos sobre las mismas fuentes - con la única salvedad de los aranceles al comercio exterior que se reservaron a la Federación-, dándose lugar así al problema de concurrencia de facultades impositivas. Sucesivamente el Congreso de la Unión le fue otorgando a la Federación diversos conceptos de tributación como fuentes privativas, mismas que los Estados no pueden gravar, estableciendo que sobre la recaudación en esas materias la federación otorgue a los Estados una participación, que ha sido reglamentada en las leyes tributarias respectivas.

Cabe mencionar también, que sin que exista un texto legal que obligue a hacerlo, la Federación ha dejado en manos de los Estados, en forma exclusiva, la tributación sobre la propiedad o posesión de bienes raíces, y salvo algunas

excepciones, sobre la ganadería y la agricultura. Todas las demás fuentes de ingresos tributarios se gravan concurrentemente, lo que ha dado origen a un problema de múltiple imposición entre la Federación y los Estados. Intentando neutralizarlo se fueron celebrando convenios respecto a varios impuestos, otorgando a los Estados que derogaran sus leyes en la materia, una participación en la recaudación federal por esos conceptos, los que por originarse en convenios recibieron el nombre de participación opcional para distinguirlos de la participación por disposición constitucional.

Las participaciones que la Federación otorga a los Estados que hayan celebrado convenio de coordinación con ella se encuentran contempladas en el siguiente capítulo.

3.4 LOS MUNICIPIOS.

El Municipio es el tercer y último sujeto activo que señala el multicitado artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental. Es la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población, principalmente a través de la prestación de servicios públicos.

Además, es el sujeto activo de situación más precaria.

Nuestra Constitución mantiene la tesis de que el Municipio Libre es la base de la organización política y administrativa del país, sin embargo, no le concede al Municipio una facultad para imponer sus propias contribuciones, ya que dicha facultad se encuentra supeditada a la Legislatura o Congreso del Estado a que pertenezca. No obstante, sí puede administrar y recaudar las contribuciones que lleguen a establecer a su favor.

De acuerdo con el artículo 115 de la Constitución General de la República, en la fracción IV se establece que:

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

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

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

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

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

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

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

Es de observarse, que los ingresos fiscales derivados de la propiedad raíz son asignados a los Municipios y que los supuestos enumerados en el inciso a) referentes a fraccionamiento, consolidación, traslación, mejora, cambio de valor se explican por el afán de hacer exclusivamente municipal la materia inmobiliaria, ya que anteriormente en varios Estados de la República, la materia de propiedad inmueble, o bien era una materia estadual con participación importante a favor del Municipio, o al revés, contribución municipal con participación al Estado.

En el penúltimo párrafo se determina que las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, en los términos que señala el inciso a), ni los ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos a su cargo, como indica el inciso c).

Este mismo párrafo, también prohíbe que las leyes locales establezcan exenciones o subsidios con respecto de las mencionadas contribuciones en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Por último señala que sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

El último párrafo indica que las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Sin embargo, en el caso del presupuesto de egresos, determina que serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

Por otra parte, la imposición municipal es el conjunto de gravámenes que como fuente de ingresos propios les establecen las Legislaturas Locales a sus

Municipios, conforme a lo dispuesto tanto por la Constitución Federal como por la Constitución de cada uno de los Estados, respecto a sus propias jurisdicciones.

Como una mera referencia a las contribuciones municipales que se percibían en forma general, en el año de 1980, Ricardo H. Cavazos Galván expresa :

"Los *impuestos* municipales gravaban las siguientes fuentes de riqueza: La asistencia a espectáculos y juegos permitidos; el ejercicio de profesiones y oficios; la propiedad o posesión del suelo; las enajenaciones y adjudicaciones de la propiedad raíz y de sus derechos reales; enajenación de semovientes y otras especies animales; explotación de juegos permitidos y realización de diversiones y espectáculos públicos; celebración de rifas, loterías, apuestas y sorteos; explotación de panteones particulares y fraccionamiento de terrenos; explotación de estacionamientos; obstáculos en la vía pública; la propiedad de predios urbanos o solares carentes de barda; banquetas; edificación o estén en mal estado y que den a la vía pública; la propiedad o tenencia de vehículos de propulsión no mecánica; sacrificio de aves; sacrificio de ganado y agricultura.

Afirma también, que la variedad cuantitativa y cualitativa de dichos impuestos en los Municipios depende de las condiciones económicas de las Entidades Federativas; sin embargo, la generalidad de ellos integran su renglón de impuestos, gravando algunas de las fuentes señaladas.

Los *derechos* que recaudan los Municipios son principalmente por los siguientes servicios: empadronamiento y refrendo actual de establecimientos de cualquier tipo; expedición de licencias para construcción, reconstrucción y demolición de obras; alineamientos; número oficial; ocupación de la vía pública para obras materiales; licencias para explotación de aparatos fonoelectromecánicos; expedición de placas para vehículos de propulsión no mecánica; legalización de firmas; expedición de certificados y copias de

documentos; apertura de negocios en horas extraordinarias; uso de la vía pública; licencias para inhumaciones, exhumaciones y demás servicios en el panteón municipal; uso de agua potable; mantenimiento del sistema de drenaje y alcantarillado; y en general algunos otros que los Municipios tienen por la prestación de determinados servicios:

En materia de *productos* tienen los que derivan de: arrendamiento de fincas, terrenos, mercados, portales paseos y jardines; capitales y valores propiedad del Ayuntamiento; explotación o enajenación de bienes muebles e inmuebles propiedad del Municipio; y cualquier otro ingreso que derive de la explotación de sus bienes patrimoniales.

Entre los *provechamientos* se cuenta: donativos; indemnizaciones y reintegros, multas administrativas y judiciales; venta de basura; rezagos de arbitrios legalmente establecidos recargos y otros de índole análoga a los señalados".²¹

Sin embargo, cabe señalar, que los Municipios obtienen sus mayores ingresos de las participaciones que tienen derecho a recibir, tanto de la Federación como de los Estados, las cuales se reparten en proporción a la población de cada municipalidad.

Dichas participaciones también se mencionan en el capítulo subsecuente.

Considero importante, mencionar aquí cuales son los diez Municipios con Menor población en el país, así como el número de Municipios con que cuenta cada Entidad Federativa.

²¹ CIT. POR GARZA SERGIO FRANCISCO DE LA. Ob. Cit. PP. 247 y 248

LOS DIEZ MUNICIPIOS CON MENOR POBLACIÓN EN EL PAÍS.

MENOS POBLADOS	HABITANTES
1. SANTIAGO TEPETLAPA, OAX.	149
2. MAGDALENA JICOTLAN, OAX.	157
3. STO. DOMINGO TLATAYAPA, OAX.	175
4. SAN PEDRO YUCUNAMA, OAX.	236
5. SAN MATEO TLATILTEPEC, OAX.	261
6. SAN MIGUEL TECOMATLAN, OAX.	272
7. SANTIAGO NEJAPILLA, OAX.	335
8. SAN ANTONIO ACUTLA, OAX.	337
9. SAN CRISTOBAL SUCHIXTLAHUACA, OAX.	353
10. SAN JAVIER, SON.	372

NUMERO DE MUNICIPIOS POR ENTIDAD FEDERATIVA.

ESTADO	MUNICIPIOS	ESTADO	MUNICIPIOS
1. Aguascalientes	11	17. Morelos	33
2. Baja California Norte	5 *	18. Nayarit	20
3. Baja California Sur.	5	19. Nuevo León	51
4. Campeche	9	20. Oaxaca	570
5. Coahuila	38	21. Puebla	217
6. Colima	10	22. Querétaro	18
7. Chiapas	111	23. Quintana Roo	8
8. Chihuahua	67	24. San Luis Potosí	58
10. Durango	39	25. Sinaloa	16
11. Guanajuato	46	26. Sonora	70
12. Guerrero	78	27. Tabasco	17
13. Hidalgo	84	28. Tamaulipas	43
14. Jalisco	124	29. Tlaxcala	60
15. Estado de México	122	30. Veracruz	207
16. Michoacán	113	31. Yucatán	106
		32. Zacatecas	56

TOTAL. 2,412 MUNICIPIOS.

* A partir del 21 de Julio de 1995 se constituyó oficialmente el Municipio de Playas de Rosario.

** Entre el 8 y el 18 de Agosto se constituyeron 8 Municipios, 4 más durante el mes de Septiembre y 4 en el mes de Octubre de 1995 respectivamente.

Por su parte, Emilio Margáin considera que las fuentes tributarias que deben ser exclusivas de los Estados y municipios, en forma general son las siguientes:

"1. La propiedad o posesión de bienes inmuebles, es decir, lo que se grava a través de los impuestos territoriales o prediales.

2. Los ingresos de naturaleza mercantil, percibidos por actividades que no estén delegadas a la Federación, es decir, los impuestos al comercio y a la industria.

3. Los ingresos derivados de las actividades agrícolas y ganaderas".²²

También considera el mismo autor, que atendiendo al tipo de contribuyentes que tiene el Municipio, a su número y al contacto casi diario que con ellos se mantiene, el tributo municipal debe llenar las siguientes características:

a) Sencillo en su redacción para su mejor comprensión, por lo que es recomendable que en los ordenamientos que se expidan se use un lenguaje liso y llano, exento, hasta donde sea posible de términos eminentemente técnicos o jurídicos;

b) Ágil en su determinación, que fácil y rápidamente pueda precisarse la cantidad a pagar por el contribuyente;

c) Económico en su recaudación, lo que permitirá destinar el máximo a servicios públicos, y

d) Cómodo en su cobro, esto es, debida selección de la época de pago; evitar molestias y la realización de engorrosos trámites administrativos o de largas esperas para el pago."²³

²² Cb. Cit. PP. 256 y 257.

²³ *Ibidem.* P. 265.

Cabe destacar aquí también, que el artículo 115 Constitucional además de garantizar determinados ingresos públicos para el Municipio, también establece diversas responsabilidades, a saber:

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

- a) Agua potable y alcantarillado;**
- b) Alumbrado público;**
- c) Limpia;**
- d) Mercados y centrales de abasto;**
- e) Panteones;**
- f) Rastro;**
- g) Calles, parques y jardines;**
- h) Seguridad pública y tránsito; e**
- i) Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.**

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

CAPITULO III.

**MEDIDAS SUGERIDAS PARA
ATENUAR LA DOBLE
TRIBUTACIÓN EN MÉXICO.**

1. EL PROBLEMA DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MÉXICO.

A manera de referencia, recordemos que desde el momento en que el país nació a su vida independiente y escogió el federalismo como alternativa para organizar su vida política y económica, empezaron a gestarse las grandes líneas que caracterizan a su política fiscal durante siglo y medio. Las más de las veces estos lineamientos subyacían implícitos en ciertas disposiciones constitucionales (Constituciones de 1824, 1857 y 1917) relativas a las fuentes de ingresos del Gobierno Federal, lo cual implicó por exclusión para los Estados de la República amplios márgenes de acción para imponer tributos, a la vez que grandes limitaciones, más que legales, reales por cuanto había que respetar la prioridad tácita o manifiesta.

Esta situación obligó a estudios serios con el fin de procurar encontrar soluciones y entre las diferentes que frecuentemente se han hecho, se llegó a afirmar que la respuesta era la de distribuir los diversos impuestos entre la Federación, los Estados y los Municipios, de suerte que quedara expresamente señalado los que respectivamente les correspondieran. Pero el grave riesgo que esa medida implica, como es limitar recursos que han de destinarse a necesidades que son limitadas y cada día más numerosas y complejas, sólo permitió que se implantara parcialmente en las reformas constitucionales de 1942, dando lugar a una nueva etapa de nuestra evolución tributaria, consistente en reservar determinadas fuentes a la imposición exclusivamente Federal, pero conservando la competencia del Congreso de la Unión para establecer cuantas contribuciones fueran necesarias para cubrir el presupuesto, lo que significó dejar las restantes para el ejercicio de las facultades concurrentes, ya que los Estados, en términos del artículo 124 Constitucional, únicamente tienen las limitaciones

que derivan de lo previsto en los artículos 73 fracción XXIX, 117, 131 y 115 fracción IV de la misma Constitución Política; por lo que no sólo están en posibilidades de gravar las demás fuentes, sino también en la de introducir reformas tanto legales como administrativas para incrementar sus ingresos.

En materia tributaria en México, pueden distinguirse varias etapas en la evolución del sistema de competencias. El reconocimiento de que no sería eficaz ni consistente la existencia del régimen, mientras el Gobierno Federal no dispusiera de los recursos para atender sus diversas actividades, todas de índole general, trajo como consecuencia que se dotará a éste de ingresos propios, lo que motivó sin embargo, al establecimiento de impuestos federales, estatales y municipales que incidían sobre la misma fuente, surgiendo así, la doble tributación o doble imposición.

La doble tributación se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos establecidos por una misma Entidad o cuando concurren dos o más Entidades Federativas.

En los Estados Federales y concretamente en nuestro país, la doble imposición se presenta porque concurren gravando la misma fuente tres Entidades que tienen capacidad para cobrar impuestos: la Federación, los Estados y los Municipios; contando la Federación y los Estados con órganos legislativos con el poder suficientes para establecer impuestos necesarios para cubrir sus respectivos presupuestos y sólo los Municipios dependen de la legislaturas de los Estados encargadas de fijar por medio de leyes, los arbitrios municipales.

La Federación, no puede prohibir a los Estados el establecimiento de impuestos correspondientes a materias no limitadas por la Constitución.

Por otra parte, de acuerdo con los principios establecidos por Adam Smith, considero que la doble tributación es contraria a :

1. AL PRINCIPIO DE JUSTICIA :

Porque no habrá ni generalidad ni uniformidad en la imposición, pues los particulares quedarán diversamente gravados, según el Estado o Municipio en que residan.

2. AL PRINCIPIO DE COMODIDAD :

Porque causará molestias infinitas al tener que cumplir con obligaciones secundarias, tales como presentación de declaraciones, oportunidad de pago, forma de pago, etc., diversas para cada entidad.

3. AL PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE :

Porque el causante se encontrará frente a la imposibilidad de conocer perfectamente todas las múltiples disposiciones legales que rigen los impuestos que los afectan, y

4. AL PRINCIPIO DE ECONOMÍA.

Porque el costo de recaudación acumulado de cada uno de los diversos gravámenes da como resultado que el costo total resulte excesivo.

La licenciada Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, elabora un cuadro en el que señala cuales son los impuestos aplicados por la Federación, exclusiva o

concurrentemente con las Entidades Federativas y Municipales para el año de 1972, al cual considero pertinente transcribir en este capítulo:¹

TIPO DE IMPUESTOS	Federación	Estados	Municipios
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	C	C	C
IMPUESTOS RELACIONADOS CON LA EXPLOTACIÓN DE RECURSOS NATURALES			
Explotación forestal	E	P	P
Minería	E	P	P
Petróleo crudo, derivados, gas natural, licuado y artificial	E	P	P
Explotación pesquera y buceo	E	P	P
Sal	E	P	P
Uso o aprovechamiento de aguas federales	E		
IMPUESTOS A LAS INDUSTRIAS Y SOBRE LA PRODUCCIÓN Y COMERCIO, A LA TENENCIA O USO DE BIENES Y SERVICIOS INDUSTRIALES			
Aguardiente o productos de su fermentación	E	P	P
Agua envasada y refrescos. Compraventa.	C	P.O	
Alcohol y aguardientes	C	C	C
Algodón	C	C.A	P
Automóviles y camiones ensamblados	C	P.O	
Tenencia o uso de automóviles	C	C	C
Azúcar	C	C	C
Benzol, xilol toluol y naftas de alquitrán de hulla	E	P	P
Cemento	C	P.O	P.O
Cerillos	E	P	P
Cerveza	E	P	P
Energía eléctrica	E	P	P
Estaciones de radio	E		
Explotación de lechuguillas e ixtle	E		
Llantas y cámaras de hulla	C	P.O	
Petróleo y sus derivados:			
Gasolina y otros productos ligeros del petróleo	C	I.E	
Grasas y lubricantes	C	P.O	
Petroquímica	E		

¹ Problemas Derivados De la Múltiple Imposición Interestatal e Internacional, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, D.F. 1972. P. 136.

Tabacos labrados	E	P	P
Vehículos diesel	C	C	C
Entradas brutas de ferrocarriles	E		
Portes y pasajes	E		
Teléfono	E		
Venta de Oro y Plata	E		
Vidrio o cristal. Compraventa.	C	P.O	
IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES	C	C.A	P
IMPUESTO DEL TIMBRE*	C	C	C
Impuesto de migración	E		
IMPUESTOS SOBRE PRIMAS PAGADAS A INSTITUCIONES DE SEGUROS	E		
IMPUESTOS PARA CAMPAÑAS SANITARIAS	C	C	C
IMPUESTOS SOBRE LA IMPORTACIÓN	E		
IMPUESTOS SOBRE LA EXPORTACIÓN	E		
IMPUESTOS SOBRE LOTERÍAS Y RIFAS	C	C	C
IMPUESTOS SOBRE HERENCIAS Y LEGADOS	C	C	C
IMPUESTOS SOBRE LAS EROGACIONES DE REMUNERACIÓN A TRABAJADORES	C	C	C

E = Impuestos Exclusivos de la Federación
P = Participación por disposición Constitucional
C = Impuestos Concurrentes

I.E. = Impuesto Especial
P.O. = Participación Opcional
C.A. = Cuota Adicional

Actualmente, debido a la creación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, son relativamente pocos los gravámenes en que coinciden la Federación, los Estados y los Municipios.

2. LA CONCURRENCIA O COINCIDENCIA IMPOSITIVA.

Tal y como quedo establecido en el punto anterior, la doble tributación existe en nuestro país desde que inicio su vida en el régimen federal, sin

embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al tratar la constitucionalidad de la misma, ha expedido la siguiente jurisprudencia:

"DOBLE TRIBUTACIÓN.- CONSTITUCIONALIDAD DE LA.- Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la política fiscal; para lograrlo infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y modus vivendi, y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación. Sin embargo, en ocasiones, la doble tributación es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son: graduar la imposición o para hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se complementen, en lugar de aumentar las cuotas del primeramente establecido; buscar un fin social extra-fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos, y aún tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo, no puede decirse que por el sólo hecho de que un determinado impuesto dé lugar a una doble tributación, por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe, en su artículo 31, fracción IV, es que los tributos sean exorbitantes o ruinosos, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación. En resumen, una misma fuente de ingresos puede estar gravada por uno o más tributos, sin contradecir por ello la Constitución; lo que podría violar la Carta Magna es que con diversos tributos se rompa la proporcionalidad y equidad que deben satisfacer".²

Hugo B. Márgain, en su comentario hecho a la anterior jurisprudencia, señala que "Debe evitarse la doble tributación por ser contraria al principio de justicia: la fuente doblemente gravada se encuentra en situación de desigualdad frente a

² Resolución del amparo en revisión 402/76, del 3 de Enero de 1978, citado en la página 62 de la Compilación La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia (1917-1985), hecha por Ezequiel Guerrero Lara y Aurora Cortina González Quijano, UNAM, 1986.

otras gravadas con un sólo impuesto", y continua "La gravedad de esta concurrencia de impuestos se hace evidente pues al gravar dos entidades distintas una misma fuente, se daña la economía nacional. No habiendo disposición constitucional en contrario, y por ello no contravieniéndose el propio texto de la Carta Magna la seguridad de la inconstitucionalidad a la doble tributación es aleatoria, o más bien, la seguridad jurídica no existe, lo que la norma constitucional prohíbe es los tributos exorbitantes o ruinosos; además deben estar establecidos por la ley y deben destinarse a los gastos públicos. La Constitución no prohíbe la doble tributación expresamente. En resumen, una misma fuente de ingresos puede estar gravada por uno o más tributos sin contradecir por ello la Constitución, el único valladar lo establecen los principios de proporcionalidad y equidad".³

A este respecto, el licenciado Roberto Hoyo comenta: "La concurrencia de facultades impositivas de la Federación y de los Estados, si bien es posible constitucionalmente, no es solución deseable en un sistema federal, sino un problema que el constituyente deliberadamente no resolvió al no delimitar campos exclusivos de imposición de la Federación y de los Estados. Y no es la solución deseable, porque al estar sujetos los contribuyentes a un doble poder tributario, en razón de la misma manifestación de capacidad económica, se ven expuestos a dobles o múltiples gravámenes establecidos por autoridades diferentes que, si bien cada uno de ellos puede resultar proporcional y equitativo, en su conjunto pueden producir cargas fiscales exageradas. Adicionalmente, el establecimiento y cumplimiento de obligaciones secundarias diferentes ante diversas autoridades fiscales en razón de la misma actividad gravada, dificulta considerablemente el cumplimiento de todas ellas, además de multiplicar molestias y costos de los contribuyentes".⁴

³ La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos, 1917-1985, PP. 684 y 685.

⁴ CIT. POR MIGUEL MARÍA JESUS DE Y MARÍA DEL CARMEN BEYER DE ROALANDINI. La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de Impuestos, 1917-1985, P. 675.

Ahora bien, analizando la anterior jurisprudencia, se puede observar que la Suprema Corte ha decidido que la Doble Tributación no es un problema inconstitucional, sino que lo que es inconstitucional es que los impuestos sean exorbitantes o ruinosos, rompiéndose la proporcionalidad y equidad, además le encuentra algunas aplicaciones ventajosas:

- * Graduar la imposición;
- * Hacer más fuerte la imposición a través de dos gravámenes que se complementan en lugar de aumentar las alícuotas del impuesto primeramente establecido;
- * Buscar un fin social extra fiscal;
- * Mayor equidad tomando en cuenta las capacidades contributivas de los sujetos pasivos;
- * Aumentar el ingreso público.

Sin embargo, se puede coincidir, en que la doble tributación o concurrencia de impuestos no es un problema jurídico, respetando la decisión de nuestro máximo tribunal, pero sí considero que ésta presenta los siguientes inconvenientes:

1. Para los contribuyentes supondrá una duplicidad de presión fiscal indirecta con todo lo que ésta significa (necesidad de conocer dos legislaciones fiscales, de formular dos declaraciones y de someterse a dos procesos de comprobación paralelos), simultáneamente y, considerándolo desde el punto de vista de la Nación como un todo se producirá una duplicación del costo de la administración tributaria;

2. La eficacia recaudatoria de cada una de las figuras tributarias resultará seriamente afectada, pues la exigencia por duplicado de un mismo impuesto aumentará considerablemente la resistencia de los contribuyentes;

3. Existirá, en definitiva, una grave dificultad para que cada uno de los niveles pueda estructurar un sistema tributario de la forma más adecuada, pues forzosamente resultará condicionado por los impuestos exigidos por el otro y podrá, incluso llegarse al establecimiento de impuestos más que por necesidades racionales, para mantener derechos sobre una determinada materia tributaria.

3. MEDIDAS PARA NEUTRALIZAR O ATENUAR LOS EFECTOS DE LA DOBLE TRIBUTACIÓN.

Los impuestos que aisladamente considerados pueden ser equitativos, sumados es imposible que lo sean. Por lo mismo es necesario tomar medidas que neutralicen o cuando menos atenúen la doble imposición. Estas medidas por una parte implican el reconocimiento por parte del nivel impositivo superior de la facultad del nivel impositivo inferior⁵ de financiar las actividades de interés público que le son propias; por otra parte entrañan la aceptación de que la capacidad económica de un contribuyente para efectos del tributo aplicable en el nivel impositivo superior se ve modificada por el pago de los impuestos aplicados por el nivel impositivo inferior, ya que son gastos ineludibles en el desarrollo de la actividad económica de dichas personas. En tanto que las medidas a que se ha hecho referencia representan una merma para los recursos del nivel impositivo superior, resultan difíciles de tomar.

Existen distintos medios que pueden emplearse para neutralizar o atenuar los efectos de la doble o múltiple imposición que se originan por la acción

⁵ Debe entenderse por nivel impositivo superior, cualquier jurisdicción que respecto a otra -aquí denominada nivel impositivo inferior- puede ejercer influencia directa o indirecta sobre su situación impositiva y financiera.

concurrente de autoridades fiscales de distintos niveles de imposición, que ejercitan su facultad impositiva sobre la misma materia.

El estudio de estas medidas se hace partiendo de una situación en la que dos autoridades, cualesquiera que éstas sean -pertenecientes al mismo nivel impositivo, o el de una superior a la otra- gravan la misma fuente de recaudación. Dicha medidas o medios son los siguientes:

- a) El crédito;
- b) La deducción;
- c) Las tasa adicionales;
- d) La participación;
- d') La coordinación fiscal; y
- e) Los subsidios.

3.1. EL CRÉDITO.

El crédito es una reducción del impuesto correspondiente a la Federación, por el impuesto previamente cubierto en los Estados que permite considerar la capacidad contributiva en relación con la carga fiscal total. Generalmente se establece en relación con el mismo tipo de gravámenes; pero puede concederse por tributos distintos.

Las modalidades que puede adoptar el crédito son:

1. Crédito por el total del impuesto pagado en el nivel impositivo inferior.
2. Crédito por porcentaje;
3. Crédito por cifra tope;
4. Crédito por porcentaje hasta una cifra tope;

- 5. Crédito graduado; y
- 6. Crédito positivo-negativo.

1. CRÉDITO POR EL TOTAL DEL IMPUESTO PAGADO EN EL NIVEL IMPOSITIVO INFERIOR.

El gravamen cubierto en los Estados es la misma cantidad que se acredita contra el impuesto correspondiente a la Federación. El resultado es completamente neutral; los contribuyentes pagan en la Federación únicamente la diferencia entre el impuesto establecido por ésta y el que previamente fue cubierto en los Estados.

2. CRÉDITO POR UN PORCENTAJE DEL IMPUESTO POR PAGAR EN EL NIVEL IMPOSITIVO SUPERIOR.

El tributo por pagar en la Federación es mayor que en el primer caso, ya que sólo se acredita un porcentaje del mismo.

3. CRÉDITO POR CANTIDAD TOPE.

Los contribuyentes que tributan en los renglones inferiores y medios de la tarifa resultan más favorecidos, ya que alcanzan a deducir el total de los impuestos previamente cubiertos. A medida que ascienden los impuestos -por el aumento de los ingresos- la cantidad tope va representando un porcentaje cada vez menor de los mismos.

4. CRÉDITO POR PORCENTAJE HASTA UNA CIFRA TOPE.

Se combinan los dos anteriores procedimientos. La recaudación es mayor para la Federación; en los niveles inferiores y medios representa el crédito sólo un porcentaje del impuesto pagado; en los últimos renglones sujetos a la cifra tope, el impuesto pagado que resulta acreditable va disminuyendo conforme la tarifa se eleva.

5. CRÉDITO GRADUADO.

Se concede en porcentajes decrecientes según aumenta el adeudo fiscal -y la capacidad contributiva-. Favorece a los contribuyentes de menores ingresos, ya que es acreditable el impuesto total de los Estados en los primeros renglones de la tarifa y va reduciéndolos conforme ésta aumenta.

6. CRÉDITO POSITIVO-NEGATIVO.

En los procedimientos anteriores el que la cantidad acreditada exceda al impuesto cubierto en los Estados, no significa que el contribuyente tenga derecho a una devolución en la Federación; la reducción del impuesto correspondiente en este nivel sólo opera si el impuesto previamente pagado es cuando menos igual a la cantidad que se acredita. Aplicando el procedimiento de crédito positivo-negativo si existe devolución en el caso de que la cantidad acreditable exceda del impuesto previamente pagado.

Recurriendo al crédito, se haría más equitativa la recaudación de los Estados, al facilitar la introducción o ampliación de la progresividad en sus estructuras fiscales, sin perjuicio a sus residentes, que podrían restar del impuesto Federal el impuesto pagado en el Estado.

Sin embargo, en el caso de que se decidiera introducir el Crédito como medida para atenuar la doble imposición, se tomarían en cuenta también que ventajas y desventajas atraería el mismo:

Primeramente para los Estados, el crédito tiene la desventaja de que no entraña una entrada directa de dinero, y hay Estados cuya recaudación es raquítica y necesitan ayuda directa de la recaudación.

Por su parte la Federación, tendría la desventaja de ver restringida su recaudación y su control sobre los Estados.

Dentro de las ventajas se encuentran:

- Que permitiría a la Federación conocer el monto exacto los impuestos pagados en los Estados.
- Realiza más la justicia impositiva, pues basa el sistema fiscal más firmemente en la capacidad contributiva, beneficiando a los contribuyentes de escasos recursos.
- Mejoraría la economía de los Estados y no constituye una dádiva de la Federación.
- Permite a los Estados implantar o elevar si ya tiene su propio Impuesto Sobre la Renta sin empeorar la situación de sus residentes.

- Impide que los contribuyentes sean gravados en forma desproporcionada como ocurriría si la Federación no tomará en cuenta la actuación de los Estados.

Ahora bien, corresponde a la Federación decidir que medida o que medidas sugeridas aquí va a emplear para atenuar la doble imposición, haciéndolo siempre bajo conciencia de las ventajas y desventajas que ofrece cada una y teniendo en cuenta también los objetivos que persigue, pues si lo que se quiere es coordinar el sistema impositivo total, y que el beneficio de la reducción de la Federación incremente los recursos de los Estados lo aconsejable es el crédito.

3.2. LA PARTICIPACIÓN EN LOS IMPUESTOS.

Este método consiste en la distribución hecha por la Federación a las distintas áreas de los Estados, de un cierto porcentaje en los ingresos percibidos por un tributo determinado o del total del impuesto, de acuerdo con lo recaudado en cada una de dichas áreas. Requiere un control centralizado, ya que la Federación es la que generalmente realiza la estructuración, administración y recaudación del impuesto, del cual los Estados reciben una porción de la que pueden disponer libremente sin haber corrido el riesgo ni la responsabilidad de aplicar el impuesto, ni haber incurrido en ningún gasto para obtenerlo.

Este sistema da eficacia a la estructura fiscal, reduce los trámites, lo que significa ahorro de trabajo y de dinero tanto para el contribuyente como para la administración.

La característica más importante de la Participación es que evita la competencia entre los Estados -sea a base de disminuir sus impuestos como un estímulo fiscal, o de establecer impuestos proteccionistas sobre la producción de

otros Estados que entra a su territorio- que puede llegar a ser negativa para el desarrollo general del país.

La Participación opera por mandato constitucional o de manera opcional, en los casos que se presenta por mandato constitucional los Estados tienen que acatarla; pero cuando se trata de manera opcional, a pesar de las ventajas que ésta ofrece, hay Estados que se niegan a permitiría por considerarla un atentado a su autonomía, pues para que ésta se les conceda los Estados deben abstenerse de gravar directa e indirectamente la misma fuente, y prefieren incurrir en los riesgos y gastos de estructurar e implantar sus propias contribuciones.

Por otra parte, con el objeto de evitar la múltiple imposición, la Federación ha celebrado convenios de Coordinación Fiscal con los Estados que han aceptado realizarlos, de acuerdo con los cuales, a condición de que los Estados deroguen o mantengan en suspenso gravámenes establecidos en las leyes federales, pueden recibir una participación por parte de la Federación.

Además de intentar evitar la doble imposición, con el sistema de Coordinación se procura dotar de más recursos a los Estados para que tengan una base económica indispensable y puedan hacer lo mismo con sus Municipios.

3.2.1. LA COORDINACIÓN FISCAL.

La columna vertebral de la coordinación fiscal ha estado constituida tradicionalmente por el sistema de Participación, mediante él, la Federación comparte con las Entidades Federativas las recaudaciones de determinados impuestos.

La Coordinación Fiscal ha recorrido un largo camino en nuestro país, pues comenzó con una proyección modesta y a la fecha ha desarrollado fórmulas de solución al problema de la Concurrencia Impositiva.

Sólo por referencia histórica, hay que recordar que la Ley de Coordinación Fiscal de Diciembre de 1978, (sin olvidarnos de la ley preexistente en 1952 y la influencia que en éstas tuvieron las Convenciones Nacionales Fiscales celebradas en nuestro país en los años de 1925, 1932 y 1947), la cual trata de evitar el desorden que en una Federación se crea cuando una o más entidades coinciden en gravar el mismo ingreso, afectando de manera grave al contribuyente.

En la exposición de motivos de dicha ley se expresa: "La circunstancia de que los textos constitucionales no delimitan los campos impositivos federales, estatales y municipales, determina que tanto el Congreso de la Unión como las legislaturas de los Estados puedan establecer contribuciones sobre las mismas fuentes. Cuando ello ocurre se da lugar a la doble o múltiple tributación interior, en consecuencia de la concurrencia o coincidencia en el ejercicio de sus facultades impositivas de Federación y Estados. Debe reconocerse que la Concurrencia Impositiva está permitida en la Constitución e implicada en la fracción IV del artículo 31 de su texto, pero de ello no puede derivarse la conclusión de que el Constituyente hubiera querido que cada fuente fuera gravada con impuestos federales, estatales y municipales. La conclusión correcta no puede ser otra que la que el constituyente no juzgó necesario o conveniente separar las fuentes tributarias exclusivas de la Federación, Estados o Municipios"⁶

Como se ve, los Gobiernos Federales y de los Estados han realizado esfuerzos para no superponer gravámenes sobre la población contribuyente, la prudencia de los legisladores que los ha llevado a buscar soluciones para que sólo una u otra entidad grave determinada materia, compartiendo el producto de

⁶ MARGAIN HUGO B. Ob. Cit. P. 685

su recaudación y estableciendo bases de colaboración administrativa en determinadas contribuciones de interés común para la Federación y para los Estados, ha dado surgimiento al procedimiento de participaciones en impuestos expresamente reconocido por la Constitución, el cual ha constituido uno de los principales alivios a los problemas suscitados por la Concurrencia Impositiva.

También, debido a los diálogos celebrados por las autoridades hacendarias federales y las estatales, nace el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en dónde a través de acuerdos y convenios se establece en forma expresa la voluntad soberana de las dos Entidades con capacidad tributaria: la Federación y los Estados y con ello apoyan las relaciones fiscales entre ellos, fortaleciendo las haciendas públicas de los Estados y Municipios.

Dicho sistema encuentra su fundamento en la Ley de Coordinación Fiscal, la cual tiene por objeto "Coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que les corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento. (Artículo 1º)".

ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, como ya se mencionó anteriormente, es el régimen que, a través de la participación estatal en los impuestos federales, la afinidad de impuestos entre las jurisdicciones federales y la colaboración administrativa entre las diversas autoridades hacendarias, enlaza las estructuras tributarias de la Federación, los Estados y los Municipios.

Ahora bien, para la realización de este punto, es importante tomar en cuenta la Ley de Coordinación Fiscal vigente para 1997, la cual establece en sus diferentes artículos la forma de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, las Participaciones correspondientes a los Estados, Municipios y Distrito Federal, así como los Organismos integrantes del Sistema, motivo por el cual consideramos importante mencionar sus aspectos relevantes.

De acuerdo con el artículo 10 de la Ley de Coordinación Fiscal, la forma en que los Estados pueden adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir las participaciones que establece la ley es mediante convenios que celebran con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual deberá ser autorizado o aprobado por la Legislatura Estatal, en cuanto la entidad conviene en dejar de gravar ciertos impuestos o derechos estatales o municipales o no establecer otros.

La adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal deberá llevarse a cabo integralmente y no sólo en relación con algunos de los ingresos de la Federación, esto permitirá aumentar los incentivos económicos para los Estados, relacionados con la fiscalización concurrente del Impuesto al Valor Agregado; la fiscalización del Impuesto Sobre la Renta derivada de revisiones periódicas; el cobro de créditos fiscales, en el que las Entidades tendrán la facultad de cobrar diferencias y accesorios en materia de fiscalización del Impuesto al Valor Agregado, y el cumplimiento de obligaciones fiscales de los contribuyentes. Deberá publicarse el convenio en el Diario Oficial de la Federación y en el Periódico Oficial del Estado. El Distrito Federal queda automáticamente incorporado al sistema de Coordinación.

Los Estados que no deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal participarán en los impuestos especiales a que se refiere el inciso 5o. de la

fracción XXIX del artículo 73 Constitucional en los términos que establecen las leyes respectivas.

Se podrá dar por terminado el convenio mediante la autorización de la Legislatura Estatal.

En relación con los Estados que no deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, es importante señalar las bases que al respecto establece el artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre Producción y Servicios, el cual establece:

"Artículo 28. Los Estados que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, participarán en la recaudación atribuible a sus respectivos territorios, conforme a las siguientes bases:

I. Del importe recaudado sobre cerveza:

- a) 2.8% a las Entidades que la produzcan.
- b) 36.6% a las Entidades donde se consuma.
- c) 7.9% a los Municipios de las Entidades donde se consuma.

II. Del importe recaudado sobre gasolina:

- a) 8% a las Entidades Federativas.
- b) 2% a sus Municipios.

III. Del importe recaudado sobre tabacos:

- a) 2% a las Entidades productoras.
- b) 13% a las Entidades consumidoras.

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

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público cubrirá directamente las cantidades que correspondan a los Municipios de acuerdo con la distribución que señale la Legislatura Local respectiva y en su defecto, en función del número de sus habitantes según los datos del último censo.

Los Estados que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán gravar la producción, acopio o venta de tabaco en rama con impuestos locales o municipales que en conjunto no excederán de un peso cincuenta y cinco centavos por kilo, que sólo podrán decretar las Entidades en que aquél se cultive”.

Cabe hacer la observación que la Ley del Impuesto Sobre Producción y Servicios hace referencia a las participaciones que corresponderían a las Entidades que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, aunque es importante destacar, que actualmente todas las Entidades Federativas están adheridas a dicho sistema.

Las Entidades Federativas pueden optar por coordinarse sólo en impuestos o también en impuestos y derechos.

Las Entidades que opten por coordinarse en derechos (artículo 10 A) no mantendrán en vigor derechos estatales o municipales por:

I. Licencias, anuencias previas al otorgamiento de las mismas, en general concesiones, permisos o autorizaciones, o bien obligaciones y requisitos que condicionen el ejercicio de actividades comerciales o industriales y de prestación de servicios. Asimismo, los que resulten como consecuencia de permitir o tolerar

excepciones a una disposición administrativa tales como la ampliación de horario, con la excepción de las siguientes:

- a) Licencias de construcción.
- b) Licencias o permisos para efectuar conexiones a las redes públicas de agua y alcantarillado.
- c) Licencias para fraccionar o lotificar terrenos.
- d) Licencias para conducir vehículos.
- e) Expedición de placas y tarjetas para la circulación de vehículos.
- f) Licencias, permisos o autorizaciones para el funcionamiento de establecimientos o locales, cuyos giros sean la enajenación de bebidas alcohólicas o la prestación de servicios que incluyan el expendio de dichas bebidas, siempre que se efectúen total o parcialmente con el público en general.
- g) Licencias permisos o autorizaciones para la colocación de anuncios y carteles o la realización de publicidad, excepto las que se realicen por medio de televisión, radio, periódicos y revistas.

II. Registros o cualquier acto relacionado con los mismos, a excepción de los siguientes:

- a) Registro Civil.
- b) Registro de la Propiedad y del Comercio.

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

IV. Actos de inspección y vigilancia.

Los derechos locales o municipales no podrán ser diferenciales considerando el tipo de actividad a que se dedique el contribuyente, excepto tratándose de derechos diferenciales por los conceptos a los que se refieren los incisos del a) al g) de la fracción I y la fracción III.

Las certificaciones de documentos así como la reposición de éstos por extravío o destrucción parcial o total, no quedará comprendida dentro de lo dispuesto en las fracciones I y II anteriores. Tampoco quedan comprendidas las concesiones por el uso o aprovechamiento de bienes pertenecientes a las Entidades Federativas o a los Municipios.

En ningún caso de lo dispuesto aquí, se entenderá que limita la facultad de los Estados y Municipios para requerir licencias, registros, permisos o autorizaciones, otorgar concesiones y realizar actos de inspección y vigilancia. Para el ejercicio de estas facultades no se podrá exigir cobro alguno, con las salvedades expresamente señaladas también aquí.

Para los efectos de coordinación con las Entidades, se consideran derechos, aun cuando tengan una denominación distinta en la legislación local correspondiente, las contribuciones que tengan características de derecho conforme al Código Fiscal de la Federación y la Ley de Ingresos de la Federación.

También se considerarán como derechos, las contribuciones u otros cobros, cualquiera que sea su denominación, que tengan las características de derechos de acuerdo con el Código Fiscal, aun cuando se cobren por conceptos de aportaciones, cooperaciones, donativos, productos, aprovechamientos o como garantía de pago por posibles infracciones.

El Distrito Federal también queda coordinado en esta materia.

Por otra parte, también es importante mencionar lo que señala la Ley de Impuesto al Valor Agregado en lo referente a la Participación de las Entidades Federativas.

"Artículo 41. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:

I. Los actos o actividades por los que deba pagarse el Impuesto al Valor Agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto, excepto en la enajenación al consumidor final de automóviles nuevos, así como la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.

Se considera enajenación de automóvil nuevo en la Entidad Federativa cuando en ella se expida el comprobante que ampare la enajenación de éste; y utilización del automóvil por primera vez en territorio nacional después de la importación definitiva, cuando en alguna Entidad Federativa se autorice, por primera ocasión, el registro o expedición de placas definitivas del automóvil.

Los automóviles a que se refiere esta fracción son los de transporte hasta de diez pasajeros, los camiones con capacidad de carga hasta de 3100 kilogramos, incluyendo los tipos de panel, así como los remolques y semirremolques tipo vivienda.

Para los efectos de esta fracción, en los servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido, sólo se considerará el

albergue sin incluir a los alimentos y demás servicios relacionados con los mismos.

Los impuestos locales o municipales que establezcan las Entidades Federativas en la prestación de los servicios mencionados en esta fracción, no se considerarán como valor para calcular el impuesto a que se refiere esta ley.

II. La enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otras se exporten o sean de los señalados en los artículos 2-A, y 2-C de esta ley.

III. Los bienes que integren el activo o sobre la utilidad o el capital de las empresas, excepto por la tenencia o uso de automóviles, ómnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda, aeronaves, embarcaciones, veleros, esquís acuáticos motorizados, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas.

IV. Intereses, los títulos de crédito, las operaciones financieras derivadas y los productos o rendimientos derivados de su propiedad o enajenación.

V. El uso o goce temporal de casa-habitación.

VI. Espectáculos públicos consistentes en obras de teatro y funciones de circo o cine, que en su conjunto superen un gravamen a nivel local del 8% calculado sobre el ingreso total que derive de dichas actividades.

Queda comprendido dentro de esta limitante cualquier gravamen adicional que se les establezca con motivo de las citadas actividades.

VII. La enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos de toda clase, organizados por organismos

públicos descentralizados de la Administración Pública Federal, cuyo objeto social sea la obtención de recursos para destinarlos a la asistencia pública.

Tampoco mantendrán impuestos locales o municipales de carácter adicional sobre las participaciones en gravámenes federales que les correspondan.

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

Para los efectos de este artículo, se entiende por automóvil nuevo el que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador o distribuidor o se utiliza por primera vez en el territorio nacional después de efectuada la importación definitiva”.

También considero importante, exponer lo que menciona el artículo 27 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, el cual también habla de las participaciones a las Entidades Federativas.

“Artículo 27. Los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no mantendrán impuestos locales o municipales sobre:

I. Los actos o actividades por los que deba pagarse el Impuesto que esta ley establece o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción, introducción, distribución o almacenamiento de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto.

II. Los actos de organización de los contribuyentes del impuesto establecido en esta Ley.

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

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

De la lectura de los artículos anteriores, se desprende que los Estados coordinados al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no deberán establecer impuestos sobre los actos o actividades a que se refiere la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto Sobre Producción y Servicios, y encontramos un punto de coincidencia o concurrencia de impuestos entre la Federación y los Estados en lo que respecta a la fracción VI del artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, donde a contrario sensu deducimos que los Estados si pueden establecer impuestos sobre espectáculos públicos consistentes en obras de teatro y funciones de circo o cine, cuando éstos no superen el 8% .

LAS PARTICIPACIONES EN EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL.

CONSTITUCIÓN DEL FONDO GENERAL DE PARTICIPACIONES.

El Fondo General de Participaciones se constituirá con un 20% de la Recaudación Federal Participable que obtenga la Federación en un ejercicio.

La Recaudación Federal Participable será la que obtenga la Federación por todos sus impuestos, así como por los derechos sobre la extracción de petróleo y

de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos.

No se incluirán en la Recaudación Federal Participable los derechos adicionales o extraordinarios sobre la extracción del petróleo. Tampoco se incluirán los incentivos que se establezcan en los convenios de colaboración administrativa; ni los impuestos sobre tenencia o uso de vehículos y sobre automóviles nuevos, de aquellas Entidades que hubieran celebrado convenios de colaboración administrativa en materia de estos impuestos; la parte de la recaudación correspondiente al Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios en que participen las Entidades Federativas en los términos del artículo 3o.-A de la Ley de Coordinación Fiscal, ni el excedente de los ingresos que obtenga la Federación por aplicar una tasa superior al 15% a los ingresos por la obtención de premios a que se refieren los artículos 130 y 158 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La distribución del Fondo General de Participaciones será como sigue:

I. El 45.17% del mismo, en proporción directa al número de habitantes que tengan cada Entidad en el ejercicio de que se trate.

El número de habitantes se tomará de la última información oficial que hubiera dado a conocer el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, al iniciarse cada ejercicio.

II. El 45.17% de acuerdo a la aplicación del coeficiente de participación que se determina en base a varias fórmulas señaladas en el artículo 3 de la Ley de Coordinación Fiscal.

III. El 9.66% restante, se distribuirá en proporción inversa a las participaciones por habitante que tenga cada Entidad, éstas son el resultado de la suma de las participaciones a que se refieren las fracciones I y II anteriores en el ejercicio de que se trate.

El Fondo General de Participaciones se adicionará con un 1% de la Recaudación Federal Participable en el ejercicio, que corresponderá a las Entidades Federativas y los Municipios cuando éstas se coordinen en materia de derechos y, previa comprobación de la secretaría de Hacienda y Crédito Público de que se ajustan estrictamente a los lineamientos establecidos en el artículo 10A de la Ley de Coordinación Fiscal. El porcentaje citado será distribuido entre las Entidades mencionadas conforme al coeficiente efectivo del Fondo General de Participaciones que les corresponda para el ejercicio en el que se calcule. El Fondo no se adicionará con la parte que correspondería a las Entidades no coordinadas en derechos. Asimismo, el Fondo se incrementará con el porcentaje que representen en la recaudación federal participable, los ingresos en un ejercicio de las contribuciones locales o municipales que las Entidades convengan con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en derogar o en dejar en suspenso.

También se adicionará al Fondo General un monto equivalente al 80% del impuesto recaudado en 1989 por las Entidades Federativas, por concepto de las bases especiales de tributación. Dicho monto se actualizará en los términos del artículo 17-A del Código fiscal de la Federación, desde junio de 1989 hasta junio del año en el que se efectúe su distribución. Este monto se dividirá entre doce y se distribuirá mensualmente a los Estados, en la proporción que representa la recaudación de estas bases de cada Entidad, respecto del 80% de la recaudación por bases especiales de tributación en el año de 1989.

Las participaciones federales que recibirán los Municipios del total del Fondo General de Participaciones incluyendo sus incrementos, nunca serán inferiores al 20% de las cantidades que correspondan al Estado, el cual habrá de cubrirse. Las Legislaturas Locales establecerán su distribución entre los Municipios mediante disposiciones de carácter general.

CALCULO, ENTREGA, DETERMINACIÓN Y PROTECCIÓN DE LAS PARTICIPACIONES.

Los cálculos de las participaciones se harán para todas las Entidades Federativas (entendiendo por éstas a los 31 Estados y al Distrito Federal), aunque algunas o varias de ellas no se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Las participaciones que correspondan a las Entidades que dejen de estar adheridas serán deducidas del Fondo General de Participaciones y del Fondo de Fomento Municipal.

La Federación entregará a los Municipios las participaciones por conducto de los Estados, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que el Estado las reciba; el retraso dará lugar al pago de intereses, a la tasa de recargos que establece el Congreso de la Unión para los casos de pago a plazos de contribuciones; en caso de incumplimiento la Federación hará entrega directa a los Municipios descontando la participación del monto que corresponda al Estado, previa opinión de la Comisión Permanente de funcionarios Fiscales.

Las participaciones serán cubiertas en efectivo, no en obra, sin condicionamiento alguno y no podrán ser objeto de deducciones, salvo lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley de Coordinación Fiscal. Los gobiernos de los Estados publicarán, cuando menos una vez al año, en el Diario Oficial de la

Entidad, y en uno de los periódicos de mayor circulación de la misma, las participaciones que correspondan, durante un año, a cada uno de sus Municipios.

El Fondo General de Participaciones se determinará por cada ejercicio fiscal de la Federación, la cual en forma provisional hará un cálculo mensual considerando la Recaudación Federal Participable obtenida en el mes inmediato anterior.

Las participaciones que correspondan a los Estados y Municipios son inembargables; no pueden afectarse a fines específicos, ni estar sujetas a retención, salvo para el pago de obligaciones contraídas por las Entidades o Municipios, con autorización de las Legislaturas Locales e inscritas a petición de dichas Entidades ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios, a favor de la Federación, de las Instituciones de Crédito que operen en territorio nacional así como de las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana.

CREACIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE LAS RESERVAS.

RESERVA DE CONTINGENCIA.

Consiste en un monto equivalente al 0.25% de la Recaudación Federal Participable de cada ejercicio. El 90% de dicha reserva será distribuida mensualmente y el 10% restante se entregará al cierre del ejercicio fiscal, y se utilizará para apoyar a aquellas Entidades cuya participación total en los Fondos General y de Fomento Municipal no alcance el crecimiento experimentado por la Recaudación Federal Participable del año respecto a la de 1990.

La distribución de la reserva de contingencia comenzará con la Entidad que tenga el coeficiente de participación efectiva menor y continuará hacia la que tenga el mayor hasta agotarse.

El coeficiente de participación será el que resulte de dividir las participaciones efectivamente percibidas por cada Entidad, entre el total de las participaciones pagadas en el ejercicio de que se trate.

RESERVA DE COMPENSACIÓN.

Adicionalmente se crea ésta para las Entidades Federativas que sean afectadas por el cambio en la fórmula de participaciones. Esta reserva se formará con el remanente de 1% de la Recaudación Federal Participable que se menciona en la adición del Fondo General de Participaciones, así como con el que se deriva de la parte del Fondo de Fomento Municipal.

PARTICIPACIONES DE LOS ESTADOS.

Las Entidades Federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, participarán de la recaudación que se obtenga del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, por la realización de los actos o actividades gravados con dicho impuesto sobre los bienes que a continuación se mencionan, conforme a las proporciones siguientes:

I. El 20% de la recaudación si se trata de cerveza, bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de hasta 6° G.L., alcohol y bebidas alcohólicas.

II. El 8% de la recaudación si se trata de tabacos labrados.

Esta participación se distribuirá en función del porcentaje que represente la enajenación de cada uno de los bienes a que se refiere este artículo en cada Entidad Federativa, de la enajenación nacional, y se liquidará conforme a lo establecido en el artículo 7 de la Ley de Coordinación Fiscal.

Los Municipios recibirán como mínimo el 20% de la participación que le corresponda al Estado.

Adicionalmente las Entidades participarán en los accesorios de las contribuciones que forman parte de la Recaudación Federal Participable, que señalen en los convenios respectivos. En los productos de la Federación relacionados con bienes o bosques, que las leyes definen como nacionales, ubicados en el territorio de cada Entidad, ésta recibirá el 50% de su monto, cuando provenga de venta o arrendamiento de terrenos nacionales o de la explotación de tales terrenos o de bosques nacionales.

Las Entidades Federativas que estén adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y que hubieran celebrado con la Federación convenios de colaboración administrativa en materia del impuesto federal sobre tenencia o uso de vehículos, donde se estipule la obligación de llevar un registro estatal vehicular, recibirán el 100% de la recaudación que se obtenga por concepto de este impuesto, del que corresponderá cuando menos el 20% a los Municipios de la Entidad, que se distribuirá entre ellos en la forma que determine la legislatura respectiva.

Asimismo, las citadas Entidades adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal podrán celebrar con la Federación convenio de colaboración administrativa en materia del impuesto sobre automóviles nuevos, supuesto en el cual la Entidad de que se trate recibirá el 100% de la recaudación que se obtenga

por este impuesto, del que corresponderá cuando menos el 20% a los Municipios de la Entidad, que se distribuirá entre ellos en la forma que determine la legislatura respectiva.

Por otra parte, cabe mencionar que la Federación, a través de la Secretaría de Hacienda, los Estados y los Municipios en donde existan puentes de peaje operados por la primera, podrán convenir en crear fondos cuyos recursos se destinen a la construcción, mantenimiento, reparación y ampliación de obras de vialidad en aquellos Municipios donde se ubiquen dichos puentes o, en su caso, a la realización de obras de infraestructura o gasto de inversión, sin que en ningún caso tales recursos se destinen al gasto corriente. La aportación a los fondos mencionados se hará por el Estado, por el Municipio o, cuando así lo acordaren, por ambos, en un 20% del monto que aporte la Federación, sin que la aportación de ésta exceda de un 25% del monto total de los ingresos que obtenga por la operación del puente de peaje de que se trate. La aportación Federal se distribuirá en partes iguales entre el Estado y Municipio correspondiente, destinando el Estado al mismo fin estos recursos en cualquiera de los Municipios de la Entidad.

VIOLACIONES DE LAS ENTIDADES COORDINADAS.

De acuerdo con el artículo 11 de la Ley de Coordinación Fiscal, cuando alguna Entidad que se hubiera adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal viole lo previsto por los artículos 73 fracción XXIX, 117 fracciones IV a VII y IX ó 118 fracción I, de nuestra Ley Suprema, o falte al cumplimiento del o los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ésta, oyendo a la Entidad afectada y teniendo en cuenta el dictamen técnico que formule la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, podrá disminuir las participaciones de la Entidad en una cantidad equivalente al monto estimado de la

recaudación que la misma obtenga o del estímulo fiscal que otorgue, en contravención a dichas disposiciones.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público comunicará esta resolución a la Entidad de que se trate, señalando la violación que la motiva, para cuya corrección la Entidad contará con un plazo mínimo de tres meses. Si la Entidad no efectuara la corrección, se considerará que deja de estar adherida al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. La Secretaría de Hacienda hará la declaratoria correspondiente, la notificará a la Entidad de que se trate y ordenará la publicación de la misma en el Diario Oficial. Dicha declaratoria surtirá sus efectos noventa días después de su publicación.

Las cantidades en que se reduzcan las participaciones de una Entidad en los términos de este precepto, incrementarán el Fondo General de Participaciones en el siguiente año.

El Estado inconforme con la declaratoria por la que se considera que deja de estar adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal podrá ocurrir ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme al artículo 105 de la Constitución y de la Ley Orgánica del Poder Judicial Federal, demandando la anulación de la declaratoria que se haya dictado.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ordenará la publicación en el Diario Oficial, tanto de la suspensión de los efectos de la declaratoria impugnada, como de los puntos resolutivos de fallo de la Suprema Corte de Justicia.

En caso de que la Secretaría de Hacienda infringiera las disposiciones legales y convenios relativos a la coordinación fiscal en perjuicio de una Entidad Federativa, ésta podrá reclamar su cumplimiento ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siguiendo, en lo aplicable el procedimiento establecido en la

Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

PARTICIPACIONES A LOS MUNICIPIOS.

Los Municipios participarán en el rendimiento de la contribuciones de la siguiente forma:

I. En la proporción de la Recaudación Federal Participable que a continuación se señala participarán los Municipios, en la forma siguiente:

0.36% de la Recaudación Federal Participable, a aquellos Municipios colindantes con la frontera o los litorales por los que se realicen materialmente la entrada al país o la salida de él de los bienes que se importen o exporten, siempre que la Entidad Federativa de que se trate celebre convenio con la Federación en materia de vigilancia y control de introducción ilegal al territorio nacional de mercancías de procedencia extranjera y en dichos convenios se establezcan descuentos en las participaciones a que se refiere esta fracción, en los casos en que se detecten mercancías de procedencia extranjera respecto de las cuales no se acredite su legal estancia en el país.

La distribución entre los Municipios se realizará mediante la aplicación del coeficiente de participación que se determinará para cada uno de ellos conforme a las fórmulas establecidas en el artículo 2-A de la Ley de Coordinación Fiscal.

II. 3.17% del derecho adicional sobre la extracción del petróleo, excluyendo el derecho extraordinario sobre el mismo, a los Municipios colindantes con la frontera o litorales por los que se realice materialmente la salida del país de dichos productos.

Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios, por conducto de Petróleos Mexicanos, informará mensualmente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los montos y Municipios a que se refiere el párrafo anterior.

III. 1% de la Recaudación Federal Participable en la siguiente forma:

a) El 16.8% se destinará a formar el Fondo de Fomento Municipal.

b) El 83.2% incrementará dicho Fondo de Fomento Municipal y sólo corresponderá a las Entidades que se coordinen en materia de derechos, siempre que se ajusten estrictamente a los lineamientos establecidos en la Ley de Coordinación Fiscal a este respecto.

El Fondo de Fomento Municipal se distribuirá entre las Entidades mediante la aplicación del coeficiente de participación.

Los Estados entregarán íntegramente a sus Municipios las cantidades que reciban del Fondo de Fomento Municipal, de acuerdo con lo que establezcan las Legislaturas Locales, garantizando que no sea menor a lo recaudado por los conceptos que se dejan de recibir por la coordinación en materia de derechos.

Cabe destacar aquí sólo como comentario, que el Fondo de Fomento Municipal fue creado en Enero de 1981, y su objetivo es fortalecer los ingresos de los Municipios del país y coadyuvar a la redistribución de competencias entre los distintos niveles del Gobierno.

Asimismo, existió un Fondo Financiero Complementario de Participaciones que se integraba con el 0.37% de los ingresos totales anuales que percibiera la Federación por concepto de impuestos, la justificación de dicho Fondo era que

tradicionalmente las participaciones se distribuyen en forma tal que las Entidades que generan mayores volúmenes de ingresos federales, son las que también reciben las mayores proporciones por concepto de participaciones, lo que no beneficia a los Estados de menor desarrollo económico. El Fondo Complementario era distribuido en proporción inversa a las participaciones que recibieran el Fondo General y al gasto corriente en materia educativa, que realizara la Federación en cada una de las Entidades.

A través de los años las reglas establecidas en la Ley de Coordinación Fiscal han sufrido varias reformas, las cuales han llevado a la desaparición actual de dicho Fondo Complementario.

ORGANISMOS DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL.

En el desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, tanto el Gobierno Federal -por conducto de la Secretaría de hacienda y Crédito Público- como los gobiernos de las Entidades por medio de sus órganos hacendarios, participan a través de cuatro organismos:

a) LA REUNIÓN NACIONAL DE FUNCIONARIOS FISCALES.

Esta se integra por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y por el titular del órgano hacendario de cada Entidad. La Reunión se preside conjuntamente por el Secretario de Hacienda y el funcionario de mayor jerarquía presente en la Reunión, de la Entidad en que ésta se lleve a cabo., sesiona cuando menos una vez al año, y tiene facultad para fungir como asamblea general del Instituto para

el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas y para aprobar su presupuesto y programas, así como para proponer a los gobiernos federal y estatales por conducto de los titulares de sus órganos hacendarios, las medidas que estime convenientes para actualizar o mejorar el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Asimismo aprueba los reglamentos de funcionamiento propio y de los organismos a cargo de la coordinación y establece las aportaciones necesarias para su sostenimiento.

b) COMISIÓN PERMANENTE DE FUNCIONARIOS FISCALES.

Pueden convocar a ésta, el secretario de Hacienda, el subsecretario de Ingresos, o tres de sus miembros, tiene como atribuciones, además de ejecutar las actividades que le encomiendan la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, la Secretaría de Hacienda, y los titulares de los órganos hacendarios de las Entidades, las de preparar las Reuniones Nacionales de Funcionarios Fiscales y establecer los asuntos de los que deben ocuparse; fungir como consejo directivo del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, y redactar los informes de las actividades de éste y de sus propias acciones; que somete a la aprobación de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales; vigilar la creación e incremento de los fondos de participaciones y su distribución entre las Entidades, supervisar las liquidaciones anuales que de dichos fondos practique la Secretaría de Hacienda; comprobar la determinación, liquidación y pago de las participaciones a los Municipios; y formular los dictámenes técnicos que deben servir de base a dicha dependencia para sancionar a las Entidades que incurran en el incumplimiento de las disposiciones de los convenios de coordinación o de las leyes que limitan sus facultades impositivas. También preparar los proyectos de distribución de las aportaciones para el sostenimiento de los órganos de la coordinación, que deben ser aprobadas por la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.

Los delegados de las dependencias hacendarias de los Estados, que abarca cada uno de los grupos de Entidades en los que se ha dividido el territorio nacional -GRUPO UNO: Baja California, Baja California Sur, Sonora y Sinaloa; GRUPO DOS: Chihuahua, Coahuila, Durango y Zacatecas; GRUPO TRES: Hidalgo, Nuevo León, Tamaulipas y Tlaxcala; GRUPO CUATRO: Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit; GRUPO CINCO: Guanajuato, Michoacán, Querétaro y San Luis Potosí; GRUPO SEIS: Distrito Federal, Guerrero, México y Morelos; GRUPO SIETE: Chiapas, Oaxaca, Puebla y Veracruz; GRUPO OCHO: Campeche, Quintana Roo, Tabasco y Yucatán-, eligen a quien en forma rotativa ha de representarlos por dos años en la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, integrada por un delegado de la Secretaría de Hacienda y ocho agentes estatales que se renuevan anualmente por mitad.

c) INSTITUTO PARA EL DESARROLLO TÉCNICO DE LAS HACIENDAS PÚBLICAS.

Desde su fundación en 1973, el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas - organismo público con personalidad jurídica y patrimonio propio- ha venido ejerciendo sus funciones, que incluyen realizar estudios relativos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal; hacer análisis permanente de la legislación tributaria vigente de la Federación y de cada una de las Entidades, así como de las respectivas administraciones; sugerir medidas encaminadas a coordinar la acción impositiva federal y local para lograr la más equitativa distribución de los ingresos de la Federación y las Entidades; desempeñar las funciones de secretaría técnica de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales y de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales; actuar como consultor técnico de las haciendas públicas; promover el desarrollo

técnico de las haciendas públicas municipales; capacitar técnicos y funcionarios fiscales, y desarrollar los programas que apruebe la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.

La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, que funge como asamblea general de dicho organismo, aprueba sus programas, presupuesto, reglamento y estatutos; éstos señalan las facultades de su consejo directivo, función desempeñada por la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales. El Instituto esta representado por su director general.

d) JUNTA DE COORDINACIÓN FISCAL.

Este organismo creado en 1990, se integra con los representantes designados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y con los titulares de los órganos hacendarios de las ocho Entidades que forman la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales. Es atribución suya emitir el dictamen técnico relativo a los recursos de inconformidad interpuesto ante la Secretaría de Hacienda por los contribuyentes afectados por el incumplimiento de las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, tanto en materia de impuestos, como de derechos y del gravamen sobre adquisición de inmuebles.

Con este punto terminamos de dar una explicación que esperamos sea sencilla del origen, objetivo y funcionamiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el cual actualmente es el que opera en nuestro país.

Es importante mencionar la información que con respecto a las Participaciones a los Estados señala la revista "EPOCA"⁷, la cual nos dice que actualmente nuestro país esta pasando por una época de crisis, a tal grado que la Federación

⁷ CRUZ SERRANO NOÉ. *EpoCa*, México, D.F. 8 de abril de 1996. PP. 8-12.

no tiene dinero y establece límites presupuestales a los Estados y Municipios y los responsabiliza de su propio desarrollo. Les recomienda todo, desde privatizar "lo que se pueda privatizar" hasta aumentar impuestos.

Las participaciones, según esta revista, han llegado a su límite. Actualmente representan 7.4% del Producto Interno Bruto, en tanto que los ingresos fiscales totales del Gobierno Federal representa 8.8% . En el año de 1995 se redujeron sensiblemente las recaudaciones federales en términos reales; 23% el Impuesto Sobre la Renta, 1% el Impuesto al Valor Agregado; 34% el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; 33% el Impuesto a las Importaciones, y 23% a la producción de automóviles nuevos.

Las expectativas oficiales para 1996 refieren un incremento real del Producto Interno Bruto de 3% ; un tipo de cambio de \$7.7 por dólar, un déficit público de mil millones de dólares; incrementos de 12 y 14% en importaciones y exportaciones; un precio promedio de la mezcla del petróleo de 13.25 dólares por barril; y, quizá, un crecimiento real de 5% en las contribuciones. Con este panorama, se pretende que las cosas cambien, que las participaciones sean distribuidas más eficientemente y que se fortalezcan los ingresos municipales.

Los siguientes cuadros, muestran cuales son las Entidades que sufrieron la mayor caída en las participaciones, las que recibieron mayor cantidad de participaciones y las Entidades con menor reducción en el monto de sus participaciones durante el año de 1995.

ENTIDADES QUE RECIBEN LA MAYOR CANTIDAD DE PARTICIPACIONES

Millones de Pesos

ENTIDAD	1995	Dif. % Real*
Distrito Federal	7,541.7	-12.3
Estado de México	5,114.3	-11.0
Jalisco	3,084.2	-7.05
Veracruz	2,963.3	-14.3
Nuevo León	2,345.0	-8.5

ENTIDADES CON MENOR REDUCCIÓN EN EL MONTO DE SUS PARTICIPACIONES

Millones de Pesos

ENTIDAD	1995	Dif. % Real *
Querétaro	764.5	-5.3
Nuevo León	2,345.0	-8.5
Jalisco	3,084.2	-7.5
Aguascalientes	341.2	-8.1
QuintanaRoo	408.4	-9.3

ENTIDADES QUE SUFRIERON LA MAYOR CAÍDA EN LAS PARTICIPACIONES

Millones de Pesos

ENTIDAD	1995	Dif. % Real*
Sonora	1,405.5	-17.2
Tabasco	2,025.8	-16.6
Zacatecas	616.4	-16.5
Chihuahua	1,354.7	-16.4
Tamaulipas	1,419.7	-16.1

*Las diferencias porcentuales son en relación con el año de 1994.

Una de las acciones principales que el Gobierno Federal venía promoviendo, fue la asignación de mayores recursos a las Entidades y Municipios, por ello hubo un incremento significativo del Fondo General de Participaciones de 18.51 a 20% de la Recaudación Federal Participable, y el otorgamiento directo a los Estados de 20% de la recaudación del impuesto a las bebidas alcohólicas, y la cerveza, y de 8% en el caso del tabaco, así como el incremento de la aportación federal a 25% de los ingresos brutos provenientes de los puentes y peajes.

Los Estados pueden establecer impuestos sobre los servicios de nómina, hospedaje, derechos sobre licencias para expedir bebidas alcohólicas y por uso o tenencia de anuncios y gozarán a partir del año de 1997, de la transferencia del impuesto sobre automóviles nuevos.

En relación a los Municipios, la recaudación en el impuesto predial se perfila como una de tantas salidas para sus finanzas.

Para las autoridades Federales, es prioritario continuar el fortalecimiento de la recaudación del impuesto sobre la propiedad inmobiliaria como principal fuente de ingresos locales, bajo principios de equidad; equilibrar el gasto y la inversión municipales y sanear las finanzas locales para mantener solvencia crediticia; mejorar la gestión financiera municipal y procurar esquemas alternativos para que los Municipios se alleguen de recursos, principalmente del sector privado, y cumplan con sus atribuciones de prestar servicios públicos.

3.3. LA DEDUCCIÓN.

Es el reconocimiento por parte de la Federación, de que la capacidad económica de un contribuyente para efectos de los tributos aplicables por él, se ve modificada por el pago de los impuestos aplicados por los Estados, que son

gastos ineludibles en el desarrollo de la actividad económica de dichos contribuyentes. Dado que la mayoría de los impuestos son utilizados por ambos niveles de imposición y son pagados de los mismos ingresos, por equidad, la Federación debe aceptar la disminución en la capacidad económica que representa el pago de dichos impuestos y por tanto aceptar la modificación de la base gravable, que se determina restando del ingreso bruto, los impuestos previamente cubiertos.

También consiste en el reconocimiento que hace la Federación de la facultad de los Estados de financiar las actividades de interés público que le son propias, obteniendo sus propios recursos.

Dicho reconocimiento significa para la federación una disminución en la recaudación, no sólo porque al disminuir la base gravable se reduce el impuesto correspondiente, sino porque la combinación de los dos impuestos, especialmente si el de los Estados también es progresivo, reduce la progresividad total del sistema fiscal.⁸

La deducibilidad de los impuestos ayuda a reducir la competencia que se desarrolla entre las distintas áreas de los Estados que tienden a reducir sus gravámenes para atraer a las industrias, ya que siendo deducibles del impuesto de la Federación tienen menos influencia en las decisiones de la empresa, actuando de esta forma como un instrumento de coordinación que tiende a ayudar a reducir las diferencias entre las distintas áreas de los Estados.

⁸ El impuesto es PROGRESIVO cuando el porcentaje de ingresos pagado por concepto de impuesto aumenta conforme se eleva el monto del ingreso percibido.

El impuesto es PROPORCIONAL cuando el porcentaje aplicado a la base es el mismo en todos los casos, independientemente del monto de la base a la que se aplica.

El impuesto es REGRESIVO cuando el porcentaje cubierto por concepto de impuestos disminuye a medida que aumenta la base; por tanto, recae más severamente sobre los contribuyentes de escasos recursos que sobre los de altos recursos.

Si el objetivo perseguido por la Federación es considerar la capacidad contributiva del causante una vez cubiertos los impuestos de los Estados y concederle el beneficio que para ellos pueda representar el ahorro en el impuesto de la Federación, lo aconsejable es la Deducción.

3.4. LAS TASAS ADICIONALES.

Consiste en la fijación de tasas fiscales por parte de los Estados que se añaden a las existentes para el pago del impuesto de la Federación.

En este caso, la Federación actúa meramente como recaudador por cuenta de los Estados, ya que son éstos los que determinan las tasas o cantidades que deben cobrarse por su cuenta -excepto si la Federación les fija porcentaje o cifra tope-, y la Federación se limita a desarrollar el trabajo administrativo, a menos que éste quede bajo la responsabilidad de los Estados por convenirse de esta manera.

Las Tasas adicionales presentan la ventaja de reducir los costos y simplificar los trámites tanto para las autoridades como para los contribuyentes; pero puede objetársele que aunque los Estados determinan sus tasas impositivas con entera independencia de la Federación, pudiera ser que en algunos casos las áreas de los Estados consideran como un atentado a su autonomía el hecho de que la Federación intervenga en sus asuntos aun como mero recaudador, y se negaran a aceptar este medio de colaboración, que implica ceñirse a la estructura impositiva de la Federación.

Si el objetivo perseguido por la Federación es obtener un ahorro en los costos de administración y cumplimiento, lo indicado es la Participación o las Tasas adicionales. De acuerdo con la capacidad de los Estados para administrar el impuesto, podría ser que éstos actuaran como recaudadores por la Federación.

LOS SUBSIDIOS.

Considero importante, hacer breve mención de los subsidios, tema que no está incluido en el índice de este capítulo por no ser un medio por los que pueda existir coordinación entre la Federación y los Estados, como los son la Participación principalmente, el Crédito, la Deducción y las Tasas adicionales, todos ellos comentados ya anteriormente.

Sin embargo, el Subsidio constituye una medida de ayuda directa consistente en la entrega directa de dinero por parte de la Federación a los Estados. Por medio de éstos, se intenta asegurar que las autoridades de los Estados puedan prestar los servicios mínimos necesarios en sus respectivas jurisdicciones sin perder su control independiente.

Los Subsidios pueden ser Incondicionados y Condicionados.

LOS SUBSIDIOS INCONDICIONADOS.

Por medio de éstos, se transfieren recursos de la Federación a los Estados, quedando éstos libres para disponer de dichos ingresos de acuerdo con sus necesidades y la prioridad que prefiera conceder a su satisfacción.

El porcentaje de ingresos de la Federación distribuido en este tipo de subsidio, varía de acuerdo con las necesidades de los Estados, de la posibilidad de la Federación para desprenderse de recursos, y de los objetivos de crecimiento económico y de estabilidad que persigan.

Este tipo de Subsidio presenta el inconveniente de no garantizar que los fondos recaudados por la Federación sean distribuidos de acuerdo con prioridades generales.

LOS SUBSIDIOS CONDICIONADOS.

Estos se otorgan cuando la Federación considera que existe interés general en una función específica que corresponde a la jurisdicción de cualquier Estado, sin que éste esté totalmente capacitado para hacerse cargo de dicha función, en tal caso, la Federación ayuda a su realización por medio de subsidios.

La distribución de este tipo de subsidios puede hacerse en atención a criterios de complementación, de población y de gastos realizados por los Estados.

SUBSIDIOS DE ACUERDO CON EL CRITERIO DE COMPLEMENTACION.

De acuerdo con este criterio, la Federación requiere para otorgar el subsidio, que el Estado al cual va a estar destinado contribuya con una parte igual a la realización del programa para el que se otorga el subsidio.

Este criterio tiene la desventaja de que presupone una cierta capacidad financiera de los Estados, cuando es evidente que las necesidades no tienen ninguna relación con la capacidad económica.

SUBSIDIOS DE ACUERDO CON EL CRITERIO DE POBLACIÓN.

Como su nombre lo indica, para conceder dicho subsidio se toma en consideración el número de habitantes; habiendo varios factores como el nivel

económico de la población, que hacen variar las necesidades por satisfacer. Con este criterio, puede recibir mayores recursos el área más poblada, que una región escasamente poblada pero cuyos habitantes poseen bajos recursos y por consecuencia necesitan más la ayuda.

SUBSIDIOS DE ACUERDO CON EL CRITERIO DE GASTOS REALIZADOS POR LOS ESTADOS.

Con este criterio se condiciona el otorgamiento del subsidio a la cantidad de gastos ya realizados por las áreas de los Estados para la satisfacción de sus servicios. En este caso, la Federación simplemente cubre la diferencia entre lo gastado por los Estados y lo necesario para la realización del programa.

El requerir que los Estados gasten algunos de sus fondos como condición para concederle el subsidio, hace necesario que éstos eleven sus impuestos o que distraigan fondos de otras funciones para las que no se les proporciona ayuda, aun cuando puede existir también una necesidad urgente de prestarlas.

Los subsidios condicionados tienen el inconveniente de limitar el derecho de las autoridades de los Estados para decidir por sí mismas sobre los servicios que deben de proporcionar.

El sistema de los Subsidios tiene el objetivo de dejar fondos libres para financiar los servicios para los que no se proporciona ayuda; sin embargo, como ya se dijo, ocurre lo contrario, dejan de prestarse algunos servicios para poder cumplir con los requisitos necesarios para el otorgamiento de subsidios.

C O N C L U S I O N E S .

PRIMERA.- La Concurrencia de Impuestos o la Doble Imposición, se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos establecidos por una misma Entidad o cuando concurren dos o más Entidades Federativas. El problema de la Doble Imposición en nuestro país, tiene sus raíces desde tiempos pasados, ya que al adoptarse el Sistema Federal como régimen operante la mayor parte del tiempo, surgió el problema de la delimitación o distribución de competencias de los tres niveles de Gobierno (Federación, Estados y Municipios), y con ello la Doble Imposición.

A este respecto, las Constituciones de 1824, 1857 y aún la actual no hacen una delimitación clara de las competencias de cada uno de los tres niveles de Gobierno, estableciendo la Concurrencia Impositiva.

SEGUNDA.- Debido a que la Concurrencia de impuestos era un problema ya palpable, el Ejecutivo Federal con el afán de resolverlo, por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, empezó a promover reuniones con los Gobiernos de los Estados, con el fin de fortalecer fiscalmente a las Entidades Federativas. Dicha Secretaría convocó y llevo a cabo tres Convenciones Nacionales Fiscales en los años de 1925, 1933 y 1947.

En las dos primeras Convenciones (1925 y 1933) el objetivo principal era la delimitación expresa de los ingresos que correspondían a la Federación y a los Estados. En la segunda Convención, además se discutió el problema de la "Doble

Tributación". Dentro de lo más relevante de la Tercera Convención Nacional Fiscal de 1947, es que surgieron las bases para la futura Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (la que quedaría derogada con la entrada en vigor de la Ley del Impuesto al Valor Agregado), y para la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación, los Estados y los Municipios.

Antes de la celebración de la Tercera y última Convención, el entonces Presidente de la República, Lázaro Cárdenas, propuso un proyecto de reformas a la Constitución para delimitar los campos impositivos, proyecto que no tuvo ninguna relevancia. Sin embargo, en 1943 se reforma la fracción XXIX del artículo 73 entre otras por propuesta del mismo Presidente.

TERCERA.- Como se demostró en el desarrollo del presente trabajo la Doble y hasta la Triple Tributación son permitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, según se vio en la jurisprudencia transcrita en el tercer capítulo, sin embargo, sí considero que el problema de la Doble Tributación es tanto jurídico, y a la vez es un problema que incumbe a los ámbitos Económico como Político.

CUARTA.- Considero que el problema es Político, porque al surgir como tantas veces hemos repetido, el Sistema Federal, surge íntimamente ligado con éste la Distribución de Competencias entre la Federación, los Estados y los Municipios, ocurriendo que, a falta de una buena distribución de competencias, el Congreso de la Unión como las Legislaturas de los Estados, puedan establecer contribuciones sobre las mismas fuentes, surgiendo de esta forma la Concurrencia de Impuestos, y al encontrarse entonces, los tres niveles de Gobierno en esta situación, tienen que proponer soluciones para evitar la concurrencia de gravámenes, al igual que tienen que evitar, en lo más mínimo que alguno de los tres entes resulte perjudicado o esté inconforme con dicha solución.

QUINTA.- La Doble Tributación influye también en el ámbito económico, porque la fuente doblemente gravada se encuentra en situación de desigualdad ante la que es gravada con un sólo impuesto, y si bien, un sólo impuesto puede ser proporcional y equitativo (como nos lo exige la Suprema Corte de Justicia) en su conjunto pueden producir cargas fiscales excesivas y molestias a los contribuyentes, los cuales al tener este tipo de presión no pagan sus impuestos, o bien los pagan con retardo afectado de esta manera también la economía del Estado o Municipio en el que residan.

SEXTA.- Por otra parte, también se puede observar que han sido varios los mecanismos que se han utilizado para evitar la Doble Tributación, desde la separación expresa de ciertas fuentes para atribuir las a la Federación con la obligación de ésta de hacer partícipes a los Estados, hasta la celebración de Convenios para que un sólo nivel impositivo gravase determinada materia.

SÉPTIMA.- Se deduce, que el perfeccionamiento del procedimiento de participaciones es el que ha dado la pauta para equilibrar la presión fiscal Federal, Estatal y Municipal derivada de la Concurrencia de Impuestos, armonizando los sistemas impositivos del país.

OCTAVA.- A través del sistema de Participación, surge la Ley de Coordinación Fiscal y con ella el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el cual es el método o procedimiento que actualmente esta imperando para atenuar la Doble Tributación.

NOVENA.- Los métodos son el Crédito, las Tasas Adicionales y la Deducción que actualmente no se están utilizando, más sin embargo, con ello no se quiere decir que estén pasados de moda, sino que posiblemente más adelante lleguen a operar como algún medio de refuerzo al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

DÉCIMA.- El fenómeno de la Doble o Múltiple Imposición se presenta también a nivel Internacional, y ésta se presenta, cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso, obtenido por un contribuyente, provocándose una situación de injusticia que puede remediarse por medio de un convenio entre los Estados para evitar la doble tributación.

La coincidencia de dos o más impuestos de distintos Estados sobre un ingreso de una misma persona física o moral, por encontrarse dentro de los supuestos legales previstos en las leyes, ocasiona la doble imposición, sobre todo cuando la legislación interna no prevé ningún sistema de deducción del ingreso ya gravado. Y aun cuando existan determinados principios en la legislación interna para evitar el fenómeno de la doble imposición internacional, es preferible establecer conceptos admitidos por dos Estados en un tratado bilateral, con el fin de resolver definitivamente el problema, y superar cualquier resolución unilateral, apoyada en el derecho interno, la cual sería notoriamente insuficiente si se tiene en cuenta que los principios admitidos en la legislación de un Estado, con frecuencia no son aceptados en la de otro.

Además al fijarse en un tratado los principios para evitar la doble tributación, se consigue de paso la colaboración de las autoridades fiscales de ambos países, en distintos aspectos: el intercambio de informaciones que de otro modo no pueden ser obtenidas, el establecimiento de sistemas de vigilancia para evitar la evasión fiscal y la fijación de un procedimiento de ejecución de los contribuyentes morosos radicados en otro país, que por ese hecho escapan a los sistemas económico-coactivos del Estado en que son causantes y en el cual no están radicados. Estas y otras ventajas hacen deseable la firma de tratados bilaterales para evitar la doble imposición y la evasión fiscal.

A N E X O .

CONVENIO DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL QUE CELEBRAN LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y EL GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a la que en lo sucesivo se le denominará la "Secretaría", representada por su titular, el C. Licenciado David Ibarra Muñoz, y el C. Licenciado Guillermo Prieto Fortún, Subsecretario de Ingresos y el Gobierno del Estado Libre y Soberano de México, al que en lo sucesivo se le denominará el "Estado" representado por los CC. Doctor Jorge Jiménez Cantú, Contador Público Juan Monroy Pérez y Licenciado Román Ferrat Solá, en su carácter de Gobernador Constitucional, Secretario General de Gobierno, y Director General de Hacienda del Estado, respectivamente; con fundamento en los siguientes artículos de la legislación federal: 31 fracción XV de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en relación con los artículos 9, 10, 11 y 12 de la Ley de Coordinación Fiscal; y en la legislación estatal: artículos 89, fracción IX, y 94 de la Constitución Política del Estado de México, 18 inciso b) de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, 5 Bis del Código Fiscal y 358 de la Ley de Hacienda del propio Estado; y

CONSIDERANDO

PRIMERO.- Que el pacto federal establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos requiere una mejor distribución de recursos fiscales entre la Federación, Estados y Municipios: pues sólo fortaleciendo las haciendas públicas de los diversos niveles de Gobierno se puede aspirar a sustentar en realidades la soberanía de los Estados y la autonomía política y administrativa de los Municipios.

SEGUNDO.- Que el sistema fiscal nacional debe ser armónico, evitando en lo posible la superposición de gravámenes federales, estatales y municipales, cuyo conjunto puede producir cargas fiscales excesivas en los contribuyentes, además de múltiples intervenciones de vigilancia por parte de las diversas autoridades en esta materia.

TERCERO.- Los convenios únicos de coordinación celebrados entre el Ejecutivo Federal y los Gobiernos de los Estados, en los años de 1977 y 1978, consignaron el compromiso del propio Ejecutivo Federal de proponer al H. Congreso de la Unión la expedición de una Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados, que regule las relaciones fiscales entre ambos órdenes de gobierno y fortalezca las finanzas públicas locales y que el Ejecutivo Federal, en cumplimiento de dicho compromiso presentó al H. Congreso de la Unión, en noviembre de 1978 la iniciativa de referencia, la cual fue aprobada.

CUARTO.- Que las participaciones en impuestos federales a favor de Estados y Municipios se ha venido estableciendo sólo sobre algunos de los impuestos de la Federación en proporciones y conforme a procedimientos de distribución que varían en cada una de las leyes que las otorgan y que, en su conjunto dichas participaciones, si bien han venido en aumento, el incremento de las mismas representa una proporción cada vez menor de los recursos fiscales totales de la Federación.

QUINTO.- Que la nueva Ley de Coordinación Fiscal establece un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, al que se pueden adherir los Estados mediante convenios que celebren con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con los cuales las entidades recibirán por cientos fijos de todos los impuestos federales, lo que representará para las entidades Federativas, no sólo mayores recursos, sino proporciones constantes de la recaudación federal, a cambio de lo cual dichas entidades se obligan a no mantener en vigor impuestos

estatales o municipales que contraríen las limitaciones señaladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en las leyes sobre impuestos especiales que sólo puede establecer la Federación, de acuerdo con la Constitución Política.

SEXTO.- Que dotar de mayores recursos a los Estados otorga a éstos la base económica para que hagan lo mismo con sus Municipios, ya que el fortalecimiento de la Institución Municipal constituye la base y garantía de nuestro desarrollo democrático.

SÉPTIMO.- Que es preciso establecer en los Convenios que celebren no sólo el conjunto de recursos destinados a las Entidades Federativas sino también las fórmulas conforme a las cuales participará cada Entidad y precisar los procedimientos que deban seguirse para identificar el origen por Entidad Federativa de diversos impuestos de la Federación, facilitando así la aplicación de dichas fórmulas.

Por lo expuesto, la Secretaría y el Estado acuerdan celebrar el presente Convenio, en los términos de las siguientes:

CLAUSULAS:

PRIMERA.- El Estado conviene con la Secretaría en adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, de este Convenio y de sus anexos, que se consideran formando parte integrante del mismo.

La Ley de Coordinación Fiscal citada en este documento, es la publicada en el "Diario Oficial" de la Federación de 27 de diciembre de 1978.

SEGUNDA.- Para los fines de los artículo 2o. de la Ley de Coordinación Fiscal y quinto transitorio del mismo ordenamiento, se entenderá por "Ingresos Totales Anuales que obtenga la Federación por concepto de impuestos" las cantidades percibidas durante el año de calendario de que se trate, excluyendo los impuestos adicionales a que se refiere el párrafo final del artículo 2o. citado y el monto de las devoluciones y compensaciones efectuadas durante el mismo período.

Los estímulos fiscales que otorgue la Federación en relación con ingresos federales, serán tomados en cuenta para los efectos del párrafo anterior, como impuestos realmente cobrados. Las devoluciones de impuestos pagados previamente no se considerarán, para los efectos de esta cláusula, como estímulo fiscal.

Respecto de los recargos por impuestos federales, se conviene que al monto de los percibidos en cada año calendario, se apliquen los mismos por cientos utilizados para el cálculo del Fondo General de Participaciones y del Fondo Financiero Complementario de Participaciones y que las cantidades resultantes se adicionen, por la Federación, al Fondo respectivo. El monto de los recargos no se sumará a los impuestos cuyo origen por Entidad Federativa sea plenamente identificable, a que se refieren las cláusulas siguientes.

TERCERA.- Para los efectos del artículo 3o. de la Ley de Coordinación Fiscal, se consideran impuestos federales, cuyo origen por Entidad Federativa es plenamente identificable, los siguientes:

- I. Al valor agregado.
- II. Sobre producción y consumo de cerveza.
- III. Sobre envasamiento de bebidas alcohólicas.
- IV. Sobre compra-venta de primera mano de aguas envasadas y refrescos.
- V. Sobre tabacos labrados.

VI. Sobre venta de gasolina.

VII. Sobre enajenación de vehículos nuevos.

VIII. Sobre tenencia o uso de vehículos.

IX. Al ingreso global de las empresas, sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, sobre la renta por la prestación de servicios personales subordinados que deba ser retenido y al valor agregado pagado mediante el sistema de estimativa, correspondientes a causantes menores del impuesto sobre la renta y a causantes personas físicas sujetas a bases especiales de tributación en actividades agrícolas, ganaderas, de pesca y conexas en materia del citado impuesto sobre la renta.

CUARTA.- Para identificar el origen del impuesto al valor agregado por Entidad Federativa, se procederá como sigue:

I. Cuando el contribuyente sólo tenga uno o varios establecimientos en una Entidad Federativa será asignable para ésta:

- a) El impuesto del ejercicio que resulte a cargo del contribuyente.
- b) El impuesto al valor agregado pagado en aduana con motivo de la importación de bienes tangibles durante el ejercicio.
- c) Las diferencias por impuesto al valor agregado correspondientes a ejercicios anteriores, que hubieran sido pagadas por el contribuyente en el ejercicio de que se trate.

Si el resultado de estas operaciones fue negativo, no procederá asignación.

II. Cuando el contribuyente tenga establecimientos en dos o más Entidades Federativas, el impuesto asignable a que se refiere la fracción I, se prorrateará entre las Entidades donde el contribuyente tenga establecimientos.

El prorrateo se hará dividiendo la cantidad que resulte de aplicar las tasas del impuesto al valor agregado que correspondan a la enajenación, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y prestación de servicios efectuados por el conjunto de establecimientos del contribuyente. Los cocientes así obtenidos se multiplicarán por el impuesto asignable y los resultados serán las cantidades que correspondan a cada Entidad Federativa.

El impuesto al valor agregado se asignará en el año de calendario que termine el ejercicio. Las diferencias de los ejercicios anteriores se asignarán en el año en que se paguen. No se considerará identificable el origen de este impuesto, cuando se trate de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración del ejercicio.

Para los efectos de esta cláusula se entenderá por impuesto del ejercicio y por establecimiento, los que señale el reglamento de Ley del Impuesto al Valor Agregado.

QUINTA.- Se identificará el origen de los impuestos a que se refieren las fracciones II a VI de la cláusula tercera de este Convenio, por Entidad Federativa, conforme a las siguientes reglas:

I. El impuesto asignable será:

a) El impuesto del ejercicio,

b) Las diferencias de impuesto pagadas por los contribuyentes correspondientes a ejercicios anteriores.

Si el resultado de estas operaciones fuera negativo, no procederá asignación.

Para los efectos de esta cláusula se entenderá como impuesto del ejercicio, el causado durante el ejercicio del impuesto al valor agregado del contribuyente.

II. El impuesto asignable se distribuirá entre las Entidades Federativas, de acuerdo a los por cientos siguientes:

IMPUESTO	ENTIDADES PRODUCTORAS	ENTIDADES CONSUMIDORAS
Producción y consumo de cerveza	6%	94%
Envasamiento de bebidas alcohólicas	---	100%
Compra venta de primera mano de aguas envasadas y refrescos	40%	60%
Tabacos labrados	10%	90%
Venta de gasolina	---	100%
Enajenación de vehículos nuevos	---	100%

Quando los contribuyentes tengan fábricas en dos o más Entidades Federativas, el impuesto correspondiente a las Entidades productoras se asignará entre ellas en proporción al impuesto causado por la producción en cada Entidad durante el ejercicio de que se trate.

El impuesto correspondiente a las Entidades consumidoras se asignará entre ellas en proporción al impuesto causado correspondiente a los productos distribuidos para su venta en cada Entidad, en el ejercicio de que se trate.

Tratándose de contribuyentes de impuesto sobre tabacos labrados, cuyo capital sea menor de \$ 10,000.00 el monto total del impuesto asignable corresponderá a la Entidad donde se elaboren los productos.

Los impuestos a que se refiere esta cláusula se asignarán en el año de calendario en que termine el ejercicio del impuesto al valor agregado. No se considerará identificable el origen de dichos impuestos, cuando se causen por contribuyentes no obligados a prestar la declaración del ejercicio del impuesto al valor agregado.

SEXTA.- La identificación del origen del impuesto sobre tenencia o uso de automóviles, por Entidad Federativa, se efectuará asignando el monto total del impuesto pagado por los contribuyentes, a la Entidad Federativa donde la paguen, en el mismo año en que se realice dicho pago.

SÉPTIMA.- Tratándose de causantes menores del impuesto sobre la renta y de causantes personas físicas sujetos a bases especiales de tributación en actividades agrícolas, ganaderas de pesca y conexas, se identificará el origen por Entidad Federativa de los siguientes impuestos: al ingreso global de las empresas, sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, sobre la renta por prestación de servicios personales subordinados que deba retenerse y al valor agregado pagado mediante el sistema de estima. La asignación se hará conforme a las siguientes reglas:

I. El impuesto asignable será el monto que resulte de sumar el impuesto pagado por los contribuyentes, correspondiente a impuestos causados o retenidos en el ejercicio de que se trate y las diferencias de impuesto pagadas durante el mismo período, correspondientes a ejercicios anteriores.

II. El monto determinado conforme a la fracción anterior será asignado a la Entidad Federativa donde se pague el impuesto, en el año de calendario que se efectúe dicho pago.

OCTAVA.- Para los efectos del artículo 7o. de la Ley de Coordinación Fiscal, se conviene que los anticipos mensuales del Fondo General de Participaciones, que recibirá el Estado a partir de Enero de 1980, se calcularán aplicando el por ciento que le corresponda en dicho fondo a la cantidad que la Federación afecte al mismo tiempo en el mes de que se trate. Mientras no se determine el cambio anual que proceda en el por ciento mencionado, éste se continuará utilizando para el cálculo de los anticipos mensuales al Estado.

La afectación mensual al Fondo General de Participaciones se llevará a cabo tomando como base los ingresos totales que hubiera percibido la Federación, en el mes inmediato anterior por concepto de impuestos, especificados en la cláusula segunda, adicionados con el monto de los recargos correspondientes, tal como unos y otros los conozca el día 20 del mes en que se deba efectuar la afectación. En enero de 1980 ésta se calculará sobre la recaudación de impuestos totales y recargos obtenidos en el mes de diciembre de 1979.

NOVENA.- Para los efectos de distribuir entre las Entidades Federativas el Fondo Financiero Complementario de Participaciones, se estará a lo siguiente:

I. El 50% del fondo se distribuirá entre todas las Entidades Federativas por partes iguales.

II. El otro 50% del fondo se distribuirá entre las mismas Entidades, conforme a las siguientes reglas:

a) La suma de las erogaciones en cada Entidad Federativa por concepto de participaciones en impuestos federales y de gasto corriente federal en educación primaria y secundaria, se dividirá entre la cantidad de habitantes de la Entidad, obteniéndose así que en los cálculos siguientes se denominará "erogación por habitante".

b) Se dividirá la unidad o número 1 entre la "erogación por habitante" y al resultado se le denomina "factor".

c) Se determinará un primer por ciento que será el que el "factor" de cada Entidad Federativa represente en la suma de los "factores" de todas las Entidades.

d) Adicionalmente se calculará un "segundo por ciento", en la siguiente forma:

1. El "factor" de cada Entidad se multiplicará por la cantidad de sus habitantes.

2. Se determinará el por ciento que en el producto obtenido en cada Entidad conforme al subinciso que antecede, represente en el total de los mismos productos de todas las Entidades Federativas.

e) El promedio aritmético del "primer por ciento" y del "segundo por ciento" será el tanto por ciento en que cada Entidad Federativa participará en esta parte del fondo.

DÉCIMA.- Los anticipos mensuales que corresponden al Estado, del Fondo Financiero Complementario de Participaciones y las afectaciones al mismo que

también mensualmente debe efectuar la Federación, se calcularán conforme a las mismas reglas y bases señaladas en la cláusula octava.

DÉCIMA PRIMERA.- En el supuesto de que parte de la información necesaria para la determinación de los coeficientes o por cientos de participaciones no se obtenga oportunamente, la información no obtenida se estimará con base en los procedimientos que al efecto apruebe la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

DÉCIMA SEGUNDA.- El Distrito Federal, en su carácter de Entidad Federativa, incorporado por la Ley al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, será tomado en cuenta en todos los cálculos y distribución de participaciones, de acuerdo con las mismas reglas aplicables al Estado y a las demás Entidades Federativas.

ANEXO NUMERO 1. AL CONVENIO DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL QUE CELEBRAN LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y EL GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO.

La Secretaría y el Estado de México convienen en tomar como base el año de 1979, sustitutivamente al año de 1978, para los efectos de las fracciones I y II del artículo 5o. transitorio de la Ley de Coordinación Fiscal que entrará en vigor el 1o. de enero de 1980.

Los impuestos estatales y municipales que a partir de la fecha en que entre en vigor este Convenio y la recaudación estimada por el Estado para el año de 1979 de los impuestos estatales y municipales que queden en suspenso, se señalan a

continuación. Al conocerse las cifras de recaudación, se harán los ajustes que procedan.

Impuestos Estatales que quedarán en suspenso a partir del 1o. de enero de 1980	Recaudación estimada en 1979.
Impuestos sobre Ingresos Mercantiles y a la Industria. Se suspende parcialmente.	
Impuesto sobre venta de alcohol y aguardiente. Se suspende totalmente.	NS 6'0
Impuesto sobre Ingresos de la Venta de Bebidas Alcohólicas en botella cerrada. Se suspende totalmente.	39'0
Impuesto sobre Venta de Bebidas Alcohólicas al copeo. Se suspende totalmente.	61'0
Impuesto sobre la venta de productos agropecuarios. Se suspende parcialmente.	5'0
Impuesto sobre Productos de Capitales. Se suspende parcialmente.	139'0
Impuesto sobre Honorarios por actividades profesionales y ejercicios lucrativos. Se suspende parcialmente.	321'0
Impuesto adicional. Se suspende parcialmente.	793'0
T o t a l :	NS 1,364'0
Impuestos municipales que quedarán en suspenso a partir del 1o. de enero de 1980.	
Juegos permitidos. Se suspende parcialmente.	NS 2'0
Diversiones públicas. Se suspende parcialmente.	68'0
Comerciantes ambulantes. Se suspende parcialmente	8'0
Ingresos obtenidos en los establecimientos. Se suspende parcialmente.	24'0
Matanza de ganado efectuado en rastros particulares. Se suspende totalmente	

Total: N\$ 62'0

La Federación y el Estado convienen en que el monto de los gastos de administración de impuestos federales percibidos o que perciba el Estado, correspondientes al año de 1979, se les dará el mismo tratamiento que a los impuestos estatales y municipales que quedan en suspenso.

Gastos de administración que perciba el Estado en 1979 por los impuestos federales que administra. N\$ 233'0

Total: N\$ 1,859'0

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 4o. transitorio de la Ley de Coordinación Fiscal, los impuestos estatales y municipales que quedan en suspenso, son los que se encontraban en vigor en el año de 1978 y su recaudación estimada se calculó de acuerdo con las tasas, cuotas o tarifas que estaban vigentes en dicho año.

ANEXO NUMERO 2 AL CONVENIO DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL CELEBRADO ENTRE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y EL ESTADO DE MÉXICO, A LOS QUE SE ALUDIRÁ EN ESTE DOCUMENTO COMO: "LA SECRETARIA" Y "EL ESTADO", RESPECTIVAMENTE.

La Secretaría y el Gobierno del Estado celebraron el 20 de diciembre de 1979 el convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal" que fue publicado en el "Diario Oficial" de la Federación el día 28 del mismo mes de diciembre.

El Gobierno Federal ha puesto en marcha el Plan Global de Desarrollo 1980-1982, en el cual se señala que la alimentación de la población es una de las prioridades nacionales que ha dado lugar al diseño del Sistema Alimentario Mexicano como un programa totalizador y un instrumento de planificación integral en materia alimenticia que plantea metas y acciones de política agropecuaria, comercial, industrial y de consumo de alimentos básicos. El sistema requiere la aplicación de una estrategia alimentaria y nutricional a través de la acción simultánea y coordinada de diversos sectores, tanto en el nivel federal, como regional y estatal, en cumplimiento al objetivo global de distribución del ingreso y a la protección al consumo popular.

El Gobierno del Estado ha decidido participar activamente en la implementación del Sistema Alimentario Mexicano para lo cual, entre otras acciones, ha tomado la determinación de dejar en suspenso la aplicación de leyes tributarias estatales y municipales que gravan la producción o enajenación de animales y vegetales y diversos alimentos que integran la canasta básica recomendable. Con el mismo propósito el Estado se abstendrá de gravar artículos que han dado lugar al pago del impuesto al valor agregado y a los que se les ha concedido exención en este impuesto, en los términos del Decreto Ejecutivo Federal de fecha 28 de agosto de 1980.

A fin de que las haciendas públicas del Estado y de sus Municipios no se vean afectadas por las suspensiones de gravámenes a que se refiere el párrafo anterior, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conviene en resarcir a la citada Entidad Federativa el monto de los mismos, de acuerdo a lo establecido en el presente documento.

Por lo expuesto, la Secretaría y el Estado han acordado adicionar el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que tienen celebrado, conforme las siguientes:

CLAUSULAS

PRIMERA.- El Estado conviene con la Secretaría en dejar en suspenso y en no establecer gravámenes estatales o municipales sobre la producción, enajenación o tenencia de:

I. Animales y vegetales

II .Los siguientes productos alimenticios:

1. Carne en estado natural.
2. Tortillas, masa, harina y pan, sean de maíz o trigo.
3. Leche natural y huevo, cualquiera que sea su presentación.
4. Azúcar, mascabado y piloncillo.
5. Sal.
6. Agua no gaseosa ni compuesta.

III. Productos alimenticios a que se refiere el Decreto del Ejecutivo Federal de fecha 28 de agosto de 1980, que son:

1. Aceite vegetal comestible, excepto de oliva.
2. Café molido.
3. Café molido con azúcar.
4. Café soluble.
5. Café tostado.
6. Chiles jalapeños envasados.
7. Chiles serranos envasados.
8. Chiles chipotles envasados.
9. Chiles habaneros envasados.

10. Otros chiles envasados.
11. Jamón cocido.
12. Longaniza.
13. Queso de puerco.
14. Chorizo.
15. Salchichas.
16. Pulpa de pescado congelada y empanizada.
17. Atún en conserva.
18. Sardina anchoveta en conserva.
19. Pastas alimenticias para sopa (menudas, fideos y huecas).
20. Crema derivada de leche.
21. Mantequilla derivada de la leche.
22. Queso fresco de leche.
23. Puré de tomate en conserva.
24. Manteca de origen animal.
25. Manteca vegetal.
26. Margarina.
27. Frutas en conserva en mermelada, en ate o jalea.
28. Hortalizas en conserva.
29. Granos de elote o de maíz en conserva.

No se considera incluido en lo dispuesto en esta cláusula el impuesto predial rústico, incluso sobre propiedad ejidal o bienes comunales, aún cuando se determine o limite en función de producción anual.

SEGUNDA.- La Secretaría conviene en resarcir al Estado el monto de la recaudación a que se refieren las fracciones I y II de la cláusula que antecede, tanto por lo que toca a gravámenes estatales como municipales, conforme al siguiente procedimiento.

I. La Federación incrementará los por cientos señalados en la fracción I. del artículo 2o. de la Ley de Coordinación Fiscal, en los Convenios de Adhesión al Sistema Nacional De Coordinación Fiscal y en los anexos a los mismos celebrados con las Entidades Federativas, con el por ciento que represente en la recaudación federal total del año de 1979, el monto de los gravámenes que en el mismo año de 1979 hubieren recaudado los Estados y Municipios por los conceptos señalados en las fracciones I y II de la cláusula que antecede y que queden en suspenso.

II. A partir de noviembre de 1980, el Fondo General de Participaciones se calculará con el por ciento que resulte de las operaciones señaladas en la fracción precedente.

III. Para el cálculo definitivo del Fondo General de Participaciones por el año de 1980, se aplicará a la recaudación federal total, obtenida del 1o. de enero al 31 de diciembre del mismo año, el por ciento a que se refiere la fracción I de esta cláusula; y se considerarán como pagos a cuenta de dicho fondo, además de las cantidades que por participaciones del Fondo General hubiera recibido o reciba el Estado, las que la propia Entidad y sus Municipios hubieran recaudado a partir del 1o. de enero del año en curso, hasta el 31 de octubre de 1980, por los conceptos señalados en las fracciones I y II de la cláusula primera de este anexo.

IV. Para determinar la cantidad que corresponde al Estado en el Fondo General de Participaciones para el año de 1980, se seguirá el procedimiento señalado en el artículo 5o. transitorio de la Ley de Coordinación Fiscal y en el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y sus anexos; pero al monto de las recaudaciones obtenidas en la Entidad por concepto de gravámenes estatales o municipales que no debieron mantenerse en vigor al iniciarse la vigencia de la Ley de Coordinación Fiscal se sumará la recaudación

estatal y municipal obtenida durante el año de 1979, por los conceptos señalados en las fracciones I y II de la cláusula primera del presente anexo.

Por recaudación federal resarcible se considera, para los efectos de esta cláusula, la efectivamente ingresada a caja, no sujeta a recaudación posterior, subsidio o devolución.

TERCERA.- El Estado no tiene casetas fiscales y se obliga a no establecer este procedimiento de control fiscal en lo futuro.

CUARTA.- Las cifras de recaudación estatal y municipal correspondientes a 1979, que figuran en documento anexo al presente, se proporcionan por el Estado y quedan sujetas a ratificación o rectificación, con base en la revisión que al efecto realicen la Secretaría y las autoridades del Estado.

QUINTA.- El presente anexo forma parte integrante del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, con cuyo clausulado y el de sus demás anexos constituyen una unidad indivisible, por lo que le son aplicables las definiciones y reglas de la Ley de Coordinación Fiscal y de dicho Convenio y sus anexos.

SEXTA.- Lo dispuesto en este documento entra en vigor el 1o. de noviembre de 1980, debe ser aprobado por la legislatura del Estado y publicarse, tanto en el Periódico Oficial de la Entidad, como en el "Diario Oficial" de la Federación.

ANEXO NUMERO 3 AL CONVENIO DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL, CELEBRADO ENTRE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO (EN LO

SUCESIVO LA SECRETARIA) Y EL GOBIERNO DEL ESTADO DE MEXICO (EN LO SUCESIVO EL ESTADO).

CONSIDERANDO

PRIMERO.- Que la Secretaría y el Estado celebraron el 20 de diciembre de 1979 el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que fue publicado en el "Diario Oficial" de la Federación el 28 de diciembre del mismo año.

SEGUNDO.- Que el H. Congreso de la Unión en el mes de diciembre de 1980 aprobó la modificación y adición de varios preceptos de la Ley de Coordinación Fiscal, a la Ley del Impuesto al Valor Agregado y a diversas disposiciones fiscales federales.

TERCERO.- Que los tesoreros de las Entidades Federativas, que forman la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, en sesión celebrada el 13 de marzo de 1981 por dicha Comisión, manifestaron a la misma por sí y en nombre de las Entidades Federativas que cada uno representa, su consentimiento unánime para establecer una nueva forma de distribución del Fondo Financiero Complementario de Participaciones.

CUARTO.- Que entre las nuevas disposiciones aprobadas por el Congreso se reformaron diversos preceptos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de lo que resulta que varios de los gravámenes locales y municipales deben quedar derogados o en suspenso, mediante el correspondiente resarcimiento por parte de la Federación.

Que se estableció también un impuesto especial sobre producción de bienes y servicios, que comprende conceptos de gravamen, algunos de los cuales están

mencionados como "impuestos asignables" en el Convenio de Adhesión citado, siendo necesario actualizar la terminología relativa a dichos gravámenes.

Que también se amplió el objeto del impuesto sobre uso o tenencia de automóviles para incluir a otros vehículos.

Finalmente, es necesario precisar los períodos en los que deben computarse los "impuestos asignables", para la determinación de los coeficientes de participación que corresponden a cada Entidad a partir del ejercicio de 1981.

Por lo expuesto, la Secretaría y el Estado convienen:

1o. En reformar el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en relación con las cláusulas tercera, cuarta, quinta, sexta, séptima y novena que quedarán en los términos siguientes:

***CLÁUSULA TERCERA.** Para los efectos del artículo 3o. de la Ley de Coordinación Fiscal, se consideran impuestos federales, cuyo origen por Entidad Federativa es plenamente identificable, los siguientes:

- I. Al valor agregado.
- II. Sobre producción y servicios.
- III. Sobre enajenación de automóviles nuevos.
- IV. Sobre tenencia o uso de vehículos, excepto aeronaves.
- V. Sobre la renta y al valor agregado que hubieran determinado presuntivamente las autoridades fiscales a contribuyentes menores; sobre la renta

que se cubra conforme a bases especiales establecidas por la Secretaría mediante reglas generales, aplicables a personas físicas que se dediquen a la agricultura, ganadería y pesca; así como retenciones del impuesto sobre la renta por la prestación de servicios personales subordinados a que estén obligados los contribuyentes menores y las personas físicas sujetas a las mencionadas bases especiales y el impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, a que están obligados los contribuyentes menores y las personas físicas antes citadas".

"CLÁUSULA CUARTA. Se identificará el origen de los impuestos a que se refieren las fracciones I, II y III de la cláusula tercera y por tanto serán asignables:

I. Los impuestos correspondientes al año de calendario, cuando el ejercicio del contribuyente coincida con él. De lo contrario, serán los impuestos determinados en los pagos provisionales de enero a diciembre del año de calendario inmediato anterior a la terminación de su ejercicio. En ambos casos, los pagos a que se refiere esta fracción se considerarán después de efectuados, cuando así corresponda, los acreditamientos respectivos.

II. Los impuestos mencionados en el primer párrafo de esta cláusula, pagados en aduanas con motivo de la importación de bienes tangibles durante el año calendario.

III. Las diferencias de impuestos citados al inicio de esta cláusula pagadas en el año de calendario, correspondientes a años anterior, que no hayan sido declaradas, ni consideradas en declaraciones complementarias por el contribuyente.

Si el resultado de estas operaciones fuere negativo no procederá asignación".

"CLÁUSULA QUINTA.- Para asignar los impuestos a que se refieren las fracciones I, II y III de la cláusula tercera por Entidad Federativa, se procederá como sigue:

I. Tratándose del impuesto al valor agregado:

a) Cuando el contribuyente tenga uno o varios establecimientos en una sola Entidad Federativa el impuesto asignable será el que resulte conforme a las reglas de la cláusula cuarta.

b) Cuando el contribuyente tenga establecimientos en dos o más Entidades Federativas, el impuesto al valor agregado asignable, se prorrateará entre las Entidades donde el contribuyente tenga establecimientos

El prorrateo se hará dividiendo la cantidad que resulte de aplicar las tasas del impuesto al valor agregado que correspondan a la enajenación, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y prestación de servicios efectuados por el conjunto de establecimientos que el contribuyente tenga en cada Entidad, entre la cantidad que se obtenga de realizar la misma operación para todos los establecimientos del contribuyente. Los cocientes así obtenidos se multiplicarán por el impuesto asignable y los resultados serán las cantidades que correspondan a cada Entidad Federativa.

No se hará asignación de este impuesto, tratándose de los pagos efectuados por contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración del ejercicio.

II. Tratándose del impuesto especial sobre producción y servicios por la enajenación o la importación señalados en dicha ley, el impuesto asignable corresponderá a las Entidades productoras y consumidoras, conforme a lo siguiente:

BIENES	Entidades Productoras	Entidades Consumidoras
Aguas envasadas y refrescos, en envases cerrados. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, Concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, destinados al consumidor final, que al diluirse permitan obtener refrescos.	40%	60%
Cerveza	6%	94%
Bebidas alcohólicas, excepto cerveza.	100%	
Tabacos labrados	10%	90%
Gasolina	100%	

Cuando los contribuyentes tengan fábricas en dos o más Entidades Federativas, el impuesto correspondiente a las Entidades productoras se asignará entre ellas en proporción al impuesto causado por la producción en cada Entidad durante el año de calendario de que se trate.

El impuesto correspondiente a las Entidades consumidoras se asignará entre ellas en proporción al impuesto causado, correspondiente a los productos distribuidos para su venta en cada Entidad, en el año de calendario de que se trate.

No se considera asignable el impuesto a que se refiere esta fracción, cuando se cause por la prestación de servicios o por aquellos contribuyentes no obligados a presentar declaración del ejercicio. Para los efectos de esta cláusula,

se entenderá por establecimiento el que señalen los reglamentos de las leyes respectivas.

III. Tratándose del impuesto sobre enajenación de automóviles nuevos, el impuesto correspondiente a las Entidades consumidoras se asignará entre ellas en proporción al impuesto causado, correspondiente a los automóviles distribuidos para su venta en cada Entidad, en el año de calendario de que se trate.

No se considerará asignable el impuesto a que se refiere esta fracción cuando se cause por contribuyentes no obligados a presentar declaración del ejercicio”.

“CLÁUSULA SEXTA.- La identificación del origen del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos distintos de las aeronaves, por Entidad Federativa, se efectuará asignando el monto total del impuesto pagado por los contribuyentes a la Entidad Federativa donde la paguen en el mismo año en que se realice dicho pago”.

“CLÁUSULA SÉPTIMA.- La identificación por Entidad Federativa del origen de los impuestos a que se refiere la fracción V de la cláusula tercera de este Convenio, se hará conforme a las siguientes reglas:

I. El impuesto asignable será el monto que resulte de sumar el impuesto pagado por los contribuyentes, correspondiente a impuestos causados o retenidos en el año de calendario de que se trate y las diferencias de impuesto pagadas durante el mismo período, correspondiente a ejercicios anteriores.

El monto determinado conforme a la fracción anterior, será asignado a la Entidad Federativa donde se pague el impuesto, en el año de calendario en que se efectúe el pago”.

"CLÁUSULA NOVENA.- A partir de 1981 y para los efectos de distribuir entre las Entidades Federativas el Fondo Financiero Complementario de Participaciones, se efectuarán las siguientes operaciones con base en datos del año calendario inmediato anterior a aquél para el que se efectúe el cálculo:

I. El 25% del fondo se distribuirá entre todas las Entidades Federativas por partes iguales.

II. El 50% del fondo se distribuirá entre todas las Entidades, conforme a las siguientes reglas:

a) La suma recibida por la Entidad por concepto de participaciones en el Fondo General de Participaciones, más el gasto corriente federal en materia de educación y el gasto corriente de la Federación en apoyos financieros, se dividirá entre la cantidad de habitantes de la Entidad, obteniéndose así lo que los cálculos siguientes se denominará "erogación por habitante".

b) Se dividirá lo unidad o número 1 entre la erogación por habitante y al resultado se le denominará "primer factor".

c) El tanto por ciento en cada Entidad Federativa participará en esta parte del monto total del Fondo Financiero Complementario, será el por ciento que el primer factor de cada Entidad Federativa represente en la suma de los primeros factores de todas las Entidades.

III. El otro 25% del fondo se distribuirá entre todas las Entidades, conforme a las siguientes reglas:

a) Se dividirá uno entre las participaciones recibidas por la Entidad en el Fondo General y al resultado se le denomina "segundo factor".

b) El tanto por ciento en que cada Entidad Federativa participará en esta parte del monto total del fondo, será el por ciento que al segundo factor de cada Entidad Federativa represente en la suma de los segundos factores de todas las Entidades.

IV. Por último se sumarán las cantidades que en números absolutos correspondan a la Entidad, conforme a las fracciones I, II y III de la presente cláusula y se determinará el porcentaje que dicha suma represente en el monto total del Fondo Financiero Complementario de Participaciones en el año de calendario inmediato anterior a aquel para el que se efectúe el cálculo.

Dicho porcentaje será cada año el definitivo para la distribución que corresponda a cada Entidad".

2o. El Estado conviene en dejar en suspenso o derogar y en no establecer gravámenes estatales o municipales sobre los conceptos adicionados al artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado en reformas publicadas en el "Diario Oficial" de la Federación el 30 de diciembre de 1980.

3o. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conviene en resarcir al Estado el monto de la recaudación a que se refiere el punto que antecede, tanto por lo que toca a gravámenes estatales como municipales, conforme al siguiente procedimiento.

a) La Federación incrementará los por cientos señalados en la fracción I del artículo 2o. de la Ley de Coordinación Fiscal, en los Convenios de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y en los anexos a los mismos, celebrados con las Entidades Federativas, con el por ciento que represente en la recaudación federal total del año de 1980, el monto de los gravámenes que en el

mismo año hubieran recaudado los Estados y Municipios por los conceptos que se señalan en el punto 2o. del presente anexo y que quedan en suspenso o derogados.

b) A partir del 1o. de enero de 1981, el Fondo General de Participaciones, se calculará con el por ciento que resulte de las operaciones señaladas en el párrafo precedente.

c) Para determinar la cantidad que corresponde al Estado en el Fondo General de Participaciones por el año de 1981, se seguirá el procedimiento señalado en el artículo 3o. de la Ley de Coordinación Fiscal. Adicionalmente, a las participaciones que correspondan a cada Entidad por el año 1980, provenientes del Fondo General, se sumarán las cantidades recaudadas por la Entidad Federativa del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1980, por los conceptos adicionados al artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por reformas publicadas en el "Diario Oficial" de la Federación el 30 de diciembre de 1980. La suma así obtenida, se dividirá entre el monto de los ingresos anuales totales obtenidos por la Federación por concepto de impuestos en el mismo año, excluidos los señalados en el último párrafo del artículo 2o. de la Ley de Coordinación Fiscal, obteniéndose así un "factor". Se sumarán los "factores" obtenidos como consecuencia de realizar la misma operación para todas las Entidades Federativas y se determinará el porcentaje que cada "factor" represente de la suma de "factores". Los porcentajes así obtenidos serán los que correspondan a cada Entidad en el Fondo General de Participaciones a partir del año de 1981 y, sin perjuicio de efectuar los ajustes a que se refieren el artículo 3o. de la Ley de Coordinación Fiscal.

4o. Los impuestos estatales y municipales sujetos a suspensión o derogación a partir del año de 1981 y las cifras de recaudación, materia de resarcimiento por parte de la Federación se identifican en documentos por separado y quedan

sujetos a ratificación o rectificación, con base en la revisión que al efecto realice la Secretaría y las autoridades del Estado.

5o. El presente anexo forma parte integrante del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, con cuyo clausulado y el de sus demás anexos constituyen una unidad indivisible, por lo que le son aplicables las definiciones y reglas de la Ley de Coordinación Fiscal y de dicho Convenio y sus anexos.

6o. Este año debe ser sometido a la aprobación o autorización de la Legislatura del Estado y publicarse en el Periódico Oficial de la Entidad y en el "Diario Oficial" de la Federación.

7o. Lo dispuesto en el presente anexo entra en vigor el 1o. de enero de 1981".

ANEXO NUMERO 4 AL CONVENIO DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL, CELEBRADO ENTRE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y EL GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO.

La Secretaría y el Estado celebraron el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1979.

El establecimiento de diversos gravámenes locales sobre los espectáculos públicos, específicamente tratándose de obras de teatro y funciones de circo o cine, ha frenado su crecimiento y provocado incluso el cierre de esas fuentes de ingreso y trabajo.

En esa virtud y a fin de no seguir lesionando el desarrollo de las citadas actividades y de que las Entidades Federativas continúen percibiendo ingresos por ellas, el H. Congreso de la Unión en noviembre de 1991, consideró conveniente aprobar reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para establecer a los gravámenes locales y municipales un límite de 8% calculado sobre el ingreso total que derive de dichas actividades.

Por lo expuesto, la Secretaría y el Estado han acordado adicionar el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que tienen celebrado, con el presente Anexo, conforme a las siguientes:

CLAUSULAS

PRIMERA.- El Estado conviene con la Secretaría en establecer en su legislación local, ya sea estatal, municipal o ambas, impuestos a los espectáculos públicos consistentes en obras de teatro y funciones de circo o cine, que en su conjunto, incluyendo adicionales, no superen un gravamen de 8% calculado sobre el ingreso total que derive de dichas actividades. Consecuentemente la Federación mantendrá en suspenso la aplicación del Impuesto al Valor Agregado a los citados espectáculos en el territorio del mismo.

SEGUNDA.- El presente anexo forma parte integrante del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, con cuyo clausulado y el de sus demás anexos constituyen unidad indivisible, por lo que le son aplicables las definiciones y reglas de la Ley de Coordinación Fiscal y de dicho Convenio y sus Anexos.

TERCERA.- Lo dispuesto en este documento entra en vigor el 1o. de abril de 1992, debe ser aprobado por la Legislatura del Estado y publicado en el Periódico Oficial de la Entidad como en el Diario Oficial de la Federación.

B I B L I O G R A F I A .

ARRIOJA VIZCAINO Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México, D.F. 1991. 473 páginas.

BURGOA ORIHUELA Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. 8a. Edición. Editorial Porrúa. México, D.F. 1991. 1048 páginas.

CARRASCO IRIARTE Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. 2a. Edición. Editorial Harla. México, D.F. 1993. 473 páginas.

CORTINA GUTIERREZ Alfonso. Curso de Política de Finanzas Públicas de México. Editorial Porrúa. México, D.F. 1977. 330 páginas.

CHAPOY BONIFAZ Dolores Beatriz. Finanzas Nacionales y Finanzas Estatales. Mecanismos de Conciliación. México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas. 1992. 322 páginas.

----- Problemas derivados de la Múltiple Imposición Interestatal e Internacional. México, UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 1972. 203 páginas.

FAYA VIESCA Jacinto. Finanzas Públicas. 2a Edición. Editorial Porrúa. México, D.F. 1986. 462 páginas.

----- Administración Pública Federal. 2a. Edición. Editorial Porrúa. México, D.F. 1983. 795 páginas.

FLORES ZAVALA Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. 30a. Edición. Editorial Porrúa. México, D.F. 1993. 521 páginas.

GARZA Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. 18a. Edición. Editorial Porrúa. México, D.F. 1994. 1025 páginas.

GIL VALDIVIA Gerardo. Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público. Editorial Porrúa. México, D.F. 1989. 262 páginas.

GIULIANI FONROUGE Carlos M. Derecho Financiero. 4a. Edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1987. 652 páginas.

JARACH Dino. El Hecho Imponible. 3a. Edición. Ediciones Abeledo Perrot. Buenos Aires, Argentina, 1982. 238 páginas.

JIMENEZ GONZÁLEZ Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial Ecasa. México, D.F. 1991. 571 páginas.

MARGAIN MANAUTOU Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 11a. Edición. Editorial Porrúa. México, D.F. 1993. 354 páginas.

MARTÍNEZ LÓPEZ Luis. Derecho Fiscal Mexicano. 4a. Edición. Ediciones Contables y Administrativas. México, D.F. 1979. 378 páginas.

PUGLIESE Mario. Instituciones de Derecho Financiero. 2a. Edición. Editorial Porrúa. México, D.F. 1976. 382 páginas.

QUINTANILLA VALTIERRA Jesús y ROJAS YAÑEZ Jorge. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas. México, D.F. 1988. 371 páginas.

REYES TAYABAS Jorge. Derecho Constitucional Aplicado a la Especialización en Amparo. Editorial Themis. México, D.F. 1991. 332 páginas.

RODRIGUEZ LOBATO Raúl. Derecho Fiscal. 2a. Edición. Editorial Harla. México, D.F. 1986. 309 páginas.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ Mayolo. Derecho Tributario. 2a. Edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. Tijuana, Baja California Norte, 1988. 892 páginas.

SÁNCHEZ LEON Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas Editor y Distribuidor. Tijuana, Baja California Norte, 1991. 602 páginas.

SAYEG HELU Jorge. Instituciones de Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa. México, D.F. 1987. 375 páginas.

TENA RAMÍREZ Felipe de J. Derecho Constitucional Mexicano. 26a. Edición. Editorial Porrúa. México, D.F. 1992. 651 páginas.

L E G I S L A C I O N E S .

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Trillas. México, D.F. 1984.

Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa. México, 1993.

Código Fiscal de la Federación. ediciones ISEF. 1996.

Ley de Coordinación Fiscal 1997.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ediciones ISEF. 1997.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. ediciones ISEF. 1997.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ediciones ISEF. 1997.

D I C C I O N A R I O S .

Diccionario Jurídico Mexicano. México, UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 1988. Tomo de I - O

**PINA Rafael de y PINA VARA Rafael. Diccionario de Derecho. 18a. Edición
Editorial Porrúa. México, D.F. 1992**

D O C U M E N T O S .

**JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL FEDERAL 1937-1993.
Precedentes de las Salas. 1988-1993. 1080 páginas.**

**GUERRERO LARA Ezequiel, Aurora Cortina G. Quijano. La Interpretación
Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia de
Impuestos. 1917-1985.**

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION. 30 de Diciembre de 1996.

R E V I S T A S .

ÉPOCA. Presidente: Abraham Zabudovsky. Publicada el 8 de abril de 1996.