PANORAMA DEL DERECHO MEXICANO

DERECHO FINANCIERO

Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz
Coordinadora

McGraw Hill
SERIE JURIDICA

DERECHO FINANCIERO

COLECCIÓN PANORAMA DEL DERECHO MEXICANO

Coordinadores:
Lic. Diego Valadés
Dr. José Luis Soberanes Fernández
Mtro. Hugo Alejandro Concha Cantú

DERECHO FINANCIERO

Colaboradores:
María del Carmen Compañ
Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz
María Jesús de Miguel Calzado
Irma Manrique Campos
María de la Luz Mijangos Borja
Gregorio Rodríguez Mejía

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS

Serie A: FUENTES, *b*) TEXTOS Y ESTUDIOS LEGISLATIVOS, Núm. 108

DERECHO FINANCIERO

Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz
(Coordinadora)



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

McGRAW-HILL

MÉXICO • BUENOS AIRES • CARACAS • GUATEMALA
LISBOA • MADRID • NUEVA YORK • PANAMÁ • SAN JUAN
SANTAFÉ DE BOGOTÁ • SANTIAGO • SÃO PAULO
AUCKLAND • HAMBURGO • LONDRES • MILÁN • MONTREAL
NUEVA DELHI • PARÍS • SAN FRANCISCO • SINGAPUR
ST. LOUIS • SIDNEY • TOKIO • TORONTO

Gerente de producto: Alejandro Álvarez Ledesma
Supervisor de edición: Sergio Campos Peláez
Supervisor de producción: Zeferino García García

DERECHO FINANCIERO

Prohibida la reproducción total o parcial de esta obra,
por cualquier medio, sin autorización escrita del editor.

DERECHOS RESERVADOS © 1997, respecto a la primera edición por
McGRAW-HILL INTERAMERICANA EDITORES, S. A. de C. V.
*A Subsidiary of The **McGraw-Hill** Companies, Inc.*
Cedro Núm. 512, Col. Atlampa
06450 México, D. F.
Miembro de la Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana, Reg. Núm. 736

ISBN 970-10-1560-6

1234567890 P.E.-97 9086543217

Impreso en México Printed in Mexico

Esta Obra se terminó de
imprimir en Junio de 1997 en
Programas Educativos, S.A. de C.V.
Calz. Chabacano No. 65-A Col. Asturias
Delegación Cuauhtémoc
C.P. 06850 México, D.F.
Empresa Certificada por el
Instituto Mexicano de Normalización
y Certificación A.C. bajo la Norma
ISO-9002: 1994/NMX-CC-004: 1995
con el Núm. de Registro RSC-048

Se tiraron 1000 ejemplares

Contenido

ACERCA DE LOS AUTORES IX

INTRODUCCIÓN XI

Conceptos generales del derecho financiero,
por *María de la Luz Mijangos Borja* 1

Concepto de derecho financiero 1
Actividad financiera 3
Autonomía del derecho financiero 4
Independencia del derecho financiero respecto del derecho administrativo 6
Ramas del derecho financiero 7

Primera parte
INGRESOS ORDINARIOS DEL ESTADO

I. Introducción al estudio del sistema fiscal,
por *Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz* 11

II. Procedimiento de elaboración de las leyes, tratados internacionales y disposiciones reglamentarias y administrativas en materia fiscal,
por *María del Carmen Compañ* 15

Elaboración de las leyes fiscales 15
Tratados internacionales 28
Disposiciones reglamentarias 30
Disposiciones administrativas 32
Conclusiones 37

III. Disposiciones generales del Código Fiscal de la Federación,
por *Gregorio Rodríguez Mejía* 39

Introducción 39
Sujetos pasivos de la relación tributaria 40

Supletoriedad del Código Fiscal de la Federación 40
El Estado, sujeto pasivo de contribuciones 41
Los estados extranjeros exentos del pago de contribuciones . . 41
Responsabilidades fiscales 42
Las contribuciones 42
Los derechos 42
Seguridad jurídica en materia fiscal 43
Determinación y pago de las contribuciones 43
Fecha de entrada en vigor de las leyes fiscales 45
Territorio nacional para efectos fiscales 45
Sujetos pasivos en virtud de su residencia en México 45
El domicilio fiscal 46
Los ejercicios fiscales 47
Cómputo de plazos 47
Concepto de enajenación para efectos fiscales 49
Escisión de sociedades y el régimen fiscal a que se somete . . 51
Qué ha de entenderse por actividades empresariales 52
Operaciones financieras derivadas 52
Determinación de valor del ingreso cuando éste es en especie . 53
La actualización de las contribuciones 54
La causación y el pago de las contribuciones 55
Actualización de contribuciones y recargos 57
Devolución del pago de lo indebido 58
Compensación entre contribuyentes y fisco 61
Responsabilidad solidaria en materia fiscal 61
Limitación de responsabilidad fiscal de personas físicas con actividades empresariales 63
Diversas obligaciones de los contribuyentes 64
Facultades de las autoridades fiscales 64
Criterios fiscales 65
En qué momento surten efecto las resoluciones administrativas 65
Caducidad en materia fiscal 66
Presunción de legalidad de actos y resoluciones de la autoridad fiscal 67
Reserva de datos que conozcan las autoridades fiscales 68
El derecho penal fiscal 68
La garantía del interés fiscal 70
Prescripción del crédito fiscal 71
Procedimientos administrativos 73
Procedimiento administrativo de ejecución 74
Procedimiento contencioso administrativo 75

IV. El impuesto sobre la renta, por *Gregorio Rodríguez Mejía* . . . **81**

Introducción . . . 81
Concepto de renta . . . 81
Sujetos pasivos del impuesto sobre la renta . . . 82
Establecimiento permanente . . . 82
Entes que se asimilan a las personas morales y a las acciones para efectos fiscales . . . 82
Acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero por residentes en México . . . 83
Régimen fiscal de la asociación en participación y del fideicomiso . . . 83
Personas morales, sujetos pasivos del impuesto sobre la renta . 84
Sociedades mercantiles controladoras y sociedades mercantiles controladas . . . 84
Responsabilidades fiscales del Estado, partidos políticos y organismos descentralizados . . . 85
Personas físicas, sujetos pasivos del impuesto sobre la renta . . 86
Residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional . . . 87
Sugerencia final . . . 87

V. Imposición al consumo, por *Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz* . . **89**

Aspectos generales . . . 89
Imposición al consumo en México . . . 91
Conclusión . . . 106

VI. Imposición a la riqueza, por *Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz* . **109**

Importancia de la imposición a la riqueza en el sistema fiscal . 109
Nivel federal . . . 110
Nivel local . . . 121
Conclusiones . . . 128

VII. Ingresos por contribuciones e ingresos no tributarios, por *Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz* . . . **131**

Nivel federal . . . 131
Nivel local . . . 151
Conclusión . . . 153

VIII. Coordinación fiscal, por *María Jesús de Miguel Calzado* **157**

Sistema Nacional de Coordinación Fiscal . . . 157
Participaciones . . . 162
Integración del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal . . . 169
Convenios en materia de puentes de peaje . . . 171

Vía opcional de coordinación 172
Mecanismos para garantizar el cumplimiento de los convenios de adhesión 173
Organismos en materia de coordinación 174
Conclusión 175

Segunda parte
INGRESOS EXTRAORDINARIOS DEL ESTADO

IX. Endeudamiento, por *Irma Manrique Campos* **179**

El contexto general 179
Hacia la ubicación teórica e histórica de la deuda 180
La deuda pública en la política fiscal y sus límites 183
Crédito, empréstito y deuda 184
Origen, clasificación y formas de liberación 186
Efectos y consecuencias 189
Fundamentos legales de la intervención estatal y de la deuda en México 190
Las fases de la crisis estructural 192
Crisis financiera y nueva deuda 195

X. Emisión monetaria, por *Irma Manrique Campos* **199**

La emisión de papel moneda 199
Función esencial de la banca central 200
Fundamentos legales de la emisión 201
La emisión, crédito interno neto 202
Política monetaria y agregados monetarios 202
Política monetaria y financiera para enfrentar la crisis y la devaluación 204

Tercera parte
GASTO PÚBLICO

XI. Derecho presupuestario, por *María de la Luz Mijangos Borja* . **211**

Introducción 211
Elaboración del presupuesto 214
Discusión y aprobación del presupuesto en la Cámara de Diputados. La polémica sobre su naturaleza y la posibilidad de veto del Ejecutivo 221
Reforma del presupuesto 230
Ejecución del presupuesto 230
Control del presupuesto 231

BIBLIOGRAFÍA **241**

Acerca de los autores

Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz. Desde 1971 es investigadora del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Es autora de varios libros: *Problemas derivados de la múltiple imposición internacional e interestatal*; *El régimen financiero del Estado en las constituciones latinoamericanas, veinte años de evolución en la imposición a los rendimientos de capital*; *Imposición a la riqueza en México*, *Finanzas nacionales y finanzas estatales* y *Mecanismos de conciliación.* Ha participado en obras colectivas del propio Instituto: *El federalismo en sus aspectos educativos y fiscales*, *Comunicaciones Mexicanas al IX Congreso Internacional de Derecho Comparado*, *Introducción al derecho mexicano*, y *Diccionario jurídico mexicano*, del que fue coordinadora del área de derecho fiscal. Asimismo, en *La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de impuestos,* coedición del Instituto y del Tribunal Fiscal de la Federación, colaboró con el ensayo *Estudio y comentarios al pensamiento de Yáñez Ruiz sobre los fines extrafiscales de los impuestos,* y en *Los derechos del pueblo mexicano a través de sus Constituciones* con "Comentario al artículo 131 de la Constitución".

En publicaciones periódicas del mismo Instituto ha publicado varios artículos: "Finanzas estatales", "El problema de la múltiple imposición en México", "Coordinación y colaboración intergubernamental", "Imposición a las nóminas en México", "Modificaciones al régimen de distribución de los fondos de participación", "Fundamentos estructurales del federalismo mexicano", "Evolución del federalismo fiscal en México", "El *Tax-Appeal* de la progresividad", "Restricciones a las facultades impositivas del Estado, la garantía que falta en la Constitución", "El municipio como poder político", "Impuesto a las nóminas e impuesto al activo de las empresas ¿inconstitucionales?"

Irma Manrique Campos. Economista egresada de la Facultad de Economía de la UNAM y doctorante de la misma institución. Es investigadora titular "C" de tiempo completo del Instituto de Investigaciones Económicas y docente de la Facultad de Ciencias Políticas y Sociales de la Facultad de Economía de la misma universidad. Autora de varios libros como *La política monetaria en la estrategia del desarrollo y crisis económica: ¿fin del intervencionismo estatal?*, así como de numerosas participaciones en libros colectivos y en coautoría, y de ensayos y artículos en revistas especializadas, nacionales y extranjeras.

María Jesús de Miguel Calzado. Nació en Badajoz, España. Es egresada de la Universidad Nacional Autónoma de México, obtuvo el grado de licenciada en Derecho en 1961. Su vida profesional la ha ejercido a partir de 1962 en la administración pública, en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Ha participado en cursos y seminarios en materia fiscal y específicamente de coordinación fiscal y tributación estatal y municipal ante organismos nacionales e internacionales.

Ha publicado diversos artículos sobre aspectos de coordinación fiscal en la revista de la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM, así como en la edición conjunta del Tribunal Fiscal de la Federación y UNAM sobre *La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de impuestos 1917-1985* con el tema "La doble imposición y la coordinación fiscal" en la obra conmemorativa del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM bajo el título de *El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.*

María del Carmen Compañ. Originaria de Jalapa, Veracruz. Egresada de la Universidad Veracruzana en 1975. Realizó estudios de especialización en Finanzas públicas y maestría y doctorado en derecho en la División de Estudios de Posgrado de la UNAM, de 1978 a 1980. En Francia, realizó estudios del Diploma Superior con especialización en Derecho administrativo en la Universidad de París II, de 1980-1981; en los Estados Unidos de América realizó estudios sobre el Sistema Legal e Internacional de ese país en 1984, en el Centro de Derecho Internacional y Comparado con sede en Dallas, Texas.

Ha sido maestra de la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM de 1984 a 1991, impartiendo la materia de Estructura Orgánica de la SHCP en la especialidad en Finanzas Públicas.

Ingresó a la SHCP en 1977, donde ha ocupado diversos puestos, entre ellos, subdirectora de Cuestiones Constitucionales, de 1984 a 1989; directora de Legislación, de 1989 a 1991 y subprocuradora fiscal federal de Legislación y Consulta, de 1991 a 1994.

Introducción

Por ser los ingresos públicos y el gasto público dos aspectos complementarios e inseparables de la actividad económica del Estado, se hace necesario exponerlos asociados, porque combinados es como deben ser entendidos. Cuando se exige del Estado que asuma una nueva responsabilidad o que incremente la realización de alguna de sus funciones, debe ser con conocimiento de que eso implica que al mismo tiempo ha de abrirse una fuente adicional de financiamiento: un nuevo gravamen o un aumento o alguno de los existentes; y si se le reclama una reducción en el monto de los impuestos, o que deje de aplicar alguno de ellos, debe haber conciencia de que esto acarrea que deje de prestar algún servicio, o que disminuya la amplitud o eficacia con la que proporciona uno o varios de ellos.

Otro punto que se intenta hacer notar es que el Estado no se hace de recursos mediante la aplicación de gravámenes inconexos entre sí, sino que éstos integran un sistema tanto por lo que hace a la Federación, como por lo que respecta a cada una de las entidades federativas; y que ambos niveles de gobierno están coordinados por lo que toca a los rendimientos obtenidos de la recaudación.

El trabajo se divide en tres secciones: ingresos ordinarios del Estado, ingresos extraordinarios del Estado, y gasto público.

Abarca la primera de ellas el conjunto de ingresos tributarios y no tributarios, tanto a nivel federal como estatal. Se inicia con el procedimiento seguido para elaborar los diferentes ordenamientos fiscales —leyes, tratados internacionales y disposiciones reglamentarias y administrativas—; continúa con el estudio de los diferentes elementos que forman el sistema impositivo: los gravámenes al ingreso, al consumo y a la riqueza; y concluye con la integración de los sistemas fiscales federal y estatales en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

En la parte correspondiente a los ingresos extraordinarios del Estado se estudian las medidas empleadas para cubrir el déficit originado por el gasto en exceso de los ingresos ordinarios: el endeudamiento y la emisión monetaria, equivalente ésta a un empréstito sin intereses para el gobierno, o a un impuesto invisible, según quiera vérsele.

Termina esta obra analizando los criterios que rigen la erogación del gasto público, desde la elaboración del presupuesto hasta su control, pasando por su discusión, aprobación y posibilidad de reforma.

Esperan los autores que esta visión panorámica del régimen financiero del Estado mexicano sea de utilidad para todos aquellos que siguen planes de estudios en los que se encuentran comprendidos, bajo cualquier designación, alguno o algunos de los temas desarrollados en este trabajo.

Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz

Conceptos generales del derecho financiero, por *María de la Luz Mijangos Borja* 1

Concepto de derecho financiero 1
Actividad financiera 3
Autonomía del derecho financiero 4
Independencia del derecho financiero respecto del derecho administrativo 6
Ramas del derecho financiero 7

Conceptos generales del derecho financiero

María de la Luz Mijangos Borja

CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO

Es difícil precisar cuándo se comienza a aplicar el concepto de derecho financiero, pero si se quiere ubicar históricamente un momento en el que inicia su proceso de definición y sistematización, éste lo podemos encontrar en la obra del austriaco Franz von Myrbach-Rheinfeld aparecida en 1906 con el título *Grundriss des Finanzrechts*. En esta obra trata de delimitar el contenido de las normas del derecho financiero y de complementar los esfuerzos de otros autores alemanes que le precedieron o fueron contemporáneos de él, como Wagner.

Myrbach-Rheinfeld[1] se inclinó por un concepto limitado de derecho financiero, restringiéndolo a la legislación. Él distinguió entre las normas provenientes de las leyes constitucionales y las que surgían de las leyes ordinarias. Para este autor el derecho financiero es el conjunto de "normas del derecho público positivo que tiene por objeto la regulación de las finanzas de las colectividades públicas, Estado y otros entes con administración propia existentes dentro de aquél".

Para Myrbach-Rheinfeld el derecho financiero consta de dos grandes apartados:

a) El derecho financiero constitucional que comprende la delimitación de las competencias entre las dos cámaras para la elaboración de las leyes fiscales y la aprobación del presupuesto, el voto anual de los impuestos, el control de la gestión financiera, la regulación de los empréstitos, la enajenación de bienes inmuebles y la concesión de cargas sobre dichos bienes.
b) El derecho financiero secundario, que comprende la organización y división de los órganos, sus funciones, las leyes tributarias y otras que imponen

[1] Franz Freiherrn von Myrbach-Rheinfeld, *Précis de Droit Financier*, París, 1910, pp. 16-17, traducción al francés de la obra original *Grundriss des Finanzrechts*, Leipzig, 1906.

a los sujetos económicos privados obligaciones de derecho financiero, las disposiciones relativas a la forma de observar estas leyes, los recursos en beneficio de los particulares, etcétera.

Por último, para él las normas relativas a la administración de la deuda pública, al control interno y a la tesorería, constituyen una disciplina especial: la contabilidad pública.

Tres son las corrientes que influyen en los primeros años de la concepción del derecho financiero en México, la alemana, que hemos mencionado, la italiana y la española.

Ingrosso considera el derecho financiero como "el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado y de las entidades menores de derecho público, considerada en la composición de los órganos que la ejercen, en el ordenamiento formal de sus procedimientos y actos, y en el contenido de las relaciones jurídicas que ella origina".[2] Dicho autor enfoca el derecho financiero en su aspecto objetivo como ordenamiento de la Hacienda del Estado y de otros entes públicos, y en su aspecto subjetivo como el conjunto de normas que regulan la obtención de ingresos y el gasto público.

Para Pugliese "el derecho financiero es aquella disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que regulan la recaudación, gestión y gasto de los medios económicos necesarios al Estado y a los demás entes públicos para el desarrollo de sus actividades; y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los propios ciudadanos que se derivan de la aplicación de tales normas".[3]

En España, Sáinz de Bujanda sostiene que el derecho financiero es "La rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines".[4]

Para el destacado jurista argentino Giuliani Fonrouge "el derecho financiero tiene como finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones, y tanto por su naturaleza y contenido, como por su objeto, constituye una disciplina integrante del derecho público".[5]

En México, en 1964 Sergio Francisco de la Garza publica la primera edición de su libro *Derecho financiero mexicano*, lo que constituye un hecho de suma trascendencia pues además de que proporciona un claro concepto del derecho financiero basándose principalmente en las doctrinas italiana y española, a partir

[2] Giovanni Ingrosso, *Diritto finanziario*, Nápoles, 1956, p. 7.

[3] Mario Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario*, CEDAM, Padua, 1937, p. 8, traducida al español como *Instituciones de derecho financiero*, 1a. ed., Fondo de Cultura Económica, México, 1939.

[4] Fernando Sáinz de Bujanda, *Sistema de derecho financiero*, I, Introducción, volumen primero, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, p. 476.

[5] Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 4a. ed., obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Óscar Asorey, Depalma, Buenos Aires, 1987, p. 31.

de este momento se puede hablar de que en nuestro país esta rama del derecho tiene una clara autonomía didáctica, aunada a la autonomía legislativa que la Constitución y las leyes le otorgan, tema al que más adelante haremos referencia.

Para este jurista mexicano el derecho financiero es:

> el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.[6]

ACTIVIDAD FINANCIERA

Puede observarse de todas las definiciones transcritas del derecho financiero europeo continental y de la que adopta Sergio Francisco de la Garza en nuestro país, que si intentamos definir el derecho financiero en razón de la materia objeto de su estudio, necesariamente hay que delimitar el concepto de actividad financiera.

Para la realización de sus fines el Estado debe llevar a cabo muchas otras funciones, tanto en lo referente a la selección de las necesidades y objetivos como en lo relativo a la obtención de los medios, ya sean pecuniarios o de otro tipo, y a la gestión de ellos. Lo que aquí interesa destacar es que la actividad financiera en la época actual no tiene como única finalidad la obtención de ingresos suficientes para cubrir el gasto público, sino que pretende, además, impulsar la economía dirigiéndola y regulándola, aspecto en el que las relaciones entre el derecho y la economía se entrelazan de tal manera que son difíciles de disociar.

Sáinz de Bujanda[7] ha destacado la naturaleza compleja de la actividad financiera, la cual tiene un carácter político, por las características del ente que lo produce y de los fines que se persiguen, económico, por los medios empleados, y jurídico, por la forma en que actúa y se desenvuelve.

Las teorías económicas han considerado la actividad financiera como un fenómeno económico. Sin embargo, entre las diferentes corrientes pueden destacarse dos principales:[8] la primera de ellas considera la actividad financiera como una forma o modalidad de la actividad económica; la segunda, fija su atención en los métodos y objetivos a los que debe ajustarse la actividad financiera para que se le pueda considerar instrumento de una política económica racional.

Entre la primera se distinguen las teorías cameralistas de los siglos XVI a XVIII que consideraban la actividad financiera como si se tratara de una actividad económica individual, con la diferencia de que el sujeto principal es el Estado; pero a la cual le son aplicables los principios y normas del derecho privado. Más tarde, la escuela clásica inglesa formuló diversas teorías para explicar la actividad

[6] Sergio Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, 9a. ed., Porrúa, México, 1979, p. 15.
[7] *Cfr.* Fernando Sáinz de Bujanda, *op. cit.*, pp. 22-122.
[8] *Ibidem*, p. 125.

financiera: la del cambio, que se basa en la idea de que el Estado proporciona servicios públicos a cambio de las prestaciones que le otorgan las economías individuales, esto es, los impuestos; la teoría del consumo la cual sostiene que la actividad financiera es un acto de consumo del Estado; la conocida como teoría de la producción, que concibe al Estado como factor de producción que aporta bienes y servicios públicos; por último, la teoría marginalista, la cual sostiene que ciertas necesidades tienen que ser satisfechas comunitariamente.[9]

La segunda corriente, a la que pertenecen casi todos los teóricos modernos del derecho financiero, sostiene que no hay que fundamentarse en la naturaleza económica de la actividad financiera sino que hay que centrarse en los efectos que dicha actividad produce y en los fines hacia los que es posible encaminarla; así surgen una rama positiva que sería la economía financiera y una rama normativa o política financiera. La rama positiva se mueve en la esfera de lo que es, y metodológicamente se trata de una aplicación de la teoría económica; por lo contrario, en el aspecto normativo no se analizan los efectos que se producen, sino las medidas que han de adoptarse, la forma en que hay que ordenar los instrumentos financieros para obtener los efectos que se consideran deseables en función de los fines previamente elegidos.

En cuanto al aspecto político, es importante mencionar que Pugliese[10] destacó que la actividad financiera tiene una naturaleza política, porque político es el sujeto agente, los poderes de los que éste aparece investido y políticos son los fines para cuya consecución se desarrolla la actividad financiera. Ésta fue también la conclusión a la que llegó Griziotti,[11] para quien la actividad financiera tiene una naturaleza necesaria y esencialmente política.

Sáinz de Bujanda también había advertido que cualesquiera que fueran los supuestos en los que la actividad financiera surgiera, ésta es una manifestación de la actividad política. Más aún, la actividad financiera no puede ser subsumida en los esquemas económicos, porque cuando el Estado actúa lo hace siempre con un cálculo político, esto es, ponderando el conjunto de variables que determinan en su confluencia el óptimo de una decisión sustancialmente política.[12]

En conclusión, la actividad financiera tiene una vertiente económica, otra política y una más jurídica que se conforma por el derecho financiero, el cual le da forma a las otras expresiones.

AUTONOMÍA DEL DERECHO FINANCIERO

La autonomía del derecho financiero ha tenido grandes avatares, en primer lugar porque una de sus ramas, el derecho tributario, ha crecido tanto que es de alguna

[9] *Cfr.* Mariano Abad, Genaro Díaz, Patricia Herrero y Juan Mújica, *Notas de introducción al derecho financiero*, Tecnos, Madrid, 1992, pp. 39-41.

[10] Mario Pugliese, *op. cit.*

[11] Carlos M. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 9

[12] *Cfr.* Fernando Sáinz de Bujanda, *op. cit.*, pp. 116-122.

forma considerada como disciplina independiente. Sin embargo, esta postura atenta contra el análisis del fenómeno financiero en su conjunto. En segundo lugar, porque se le ha negado autonomía del derecho administrativo y se considera a lo más que por razones de índole práctica puede ser analizada como una rama. Sin embargo, considero que es importante destacar la autonomía del derecho financiero en cuanto a su fin, objeto y contenido.

Cuando se habla de autonomía científica se quiere significar que se trata de una rama del derecho con principios generales propios, en permanente conexión e interdependencia con las demás disciplinas jurídicas que integran un todo orgánico, reconociendo por tanto la unidad esencial del derecho.

Álvaro Rodríguez Bereijo[13] distinguió los requisitos esenciales que deben concurrir para determinar con precisión la autonomía científica de una rama del derecho, en este caso del financiero:

a) Un ámbito de la realidad social bien acotado. En el caso que nos ocupa este espacio social lo constituye la actividad financiera que es considerada un objeto de estudio bien definido y autónomo.
b) Un conjunto de normas y relaciones homogéneas. "Estas condiciones se cumplen en el derecho financiero, que representa un conjunto de normas que por el fin al que tienden, por la naturaleza de la tutela jurídica, por el orden de relaciones de la vida social al que se refieren, presentan unos caracteres propios que las diferencian de otras normas del derecho público."[14]
c) Un conjunto de principios generales propios. En este punto el principio que mayor relevancia tiene es el de reserva de ley, que tanto en su vertiente de ingresos como de gastos es más estricto que en otras ramas del derecho administrativo, y existe además toda una larga doctrina sobre los principios presupuestarios de anualidad, unidad, universalidad, etcétera, que son propios de esta rama del derecho.

El segundo aspecto es el que más problemas doctrinarios ha presentado. El autor más clásico que representa la posición de los que niegan autonomía conceptual al derecho financiero es Giannini. Dicho autor señala que esta disciplina jurídica no constituye un sistema orgánico de relaciones homogéneas, sino un conjunto de relaciones de diversa naturaleza, que tienen en común solamente su referencia material a la múltiple actividad que el Estado realiza en el campo financiero.[15] En cambio, sostiene que el derecho tributario sí presenta una homogeneidad que permite organizar un verdadero sistema científico en torno a la relación jurídica impositiva.

Rodríguez Bereijo reconoce que esta posición parece estar respaldada por el hecho de que algunas partes del derecho financiero han tenido un desarrollo

[13] Álvaro Rodríguez Bereijo, *Introducción al estudio del derecho financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pp. 121-144.
[14] *Ibidem*, p. 126.
[15] Achille Donato Giannini, *I concetti fondamentali di diritto tributario*, 1a. ed., Utet, Turín, 1956, p. 4.

desigual y extremadamente lento, en contraste con la mayor cohesión e importancia del derecho tributario. No obstante, también señala que el defecto de la posición no autonomista se basa en la idea de que la unidad de objeto de estudio del derecho financiero se realiza desde una perspectiva objetiva, lo cual olvida que la unidad y coherencia son dadas por la perspectiva subjetiva, esto es, en cuanto derecho de la Hacienda Pública y, por supuesto, siempre y cuando se cumplan las otras dos características que este autor señaló: ámbito de la realidad social bien acotado y principios generales propios. Por otra parte, en contra de la supuesta y exclusiva autonomía del derecho tributario, Rodríguez Bereijo señala que jamás el fin del ingreso público puede disociarse de su posterior empleo como gasto público. En este sentido, Mafezzoni[16] ha destacado que no se puede llevar a cabo el estudio de las normas de derecho financiero abstrayéndolas del fin para el cual fueron dictadas —como lo hacen Giannini y otros autores— por considerar que esto es propio de la economía; tanto el fin de la norma financiera como el interés que quiere tutelar adquieren relevancia jurídica. El poder de imposición se apoya en una razón objetiva que es, entre otras, la necesidad de cubrir los gastos públicos, y no solamente en un argumento meramente formal de legalidad tributaria.

En México, como antes señalé, la importancia que han cobrado la enseñanza y ejercicio profesional del derecho fiscal, me hacen pensar que los juristas se han inclinado por la posición de quienes no otorgan autonomía al derecho financiero. Sin embargo, considero que en éste como en tantos otros temas no se ha dado un serio debate doctrinario a nivel nacional, y que el desarrollo asimétrico de las diferentes ramas del derecho financiero ha seguido la inercia que, entre otros aspectos, provoca el hecho de que la rama presupuestaria casi no presenta conflictos jurisdiccionales y que hasta los años setenta el endeudamiento público no requería, en gran medida, la presencia de los estudiosos del derecho, en tanto que el litigio y la asesoría en materia fiscal han tenido siempre una gran demanda. No obstante, el momento actual que vive el país, de globalización comercial, de internacionalización de las finanzas privadas, de amplios requerimientos de inversión extranjera, y de competencia internacional de los sistemas fiscales, exige que se discuta ampliamente la unidad científica y, por tanto, didáctica del derecho financiero, para que las facultades de derecho preparen a profesionistas capaces de enfrentarse a los retos que presentan las nuevas relaciones económicas.

INDEPENDENCIA DEL DERECHO FINANCIERO RESPECTO DEL DERECHO ADMINISTRATIVO

Otro aspecto fundamental se refiere a la pertenencia o no del derecho financiero al derecho administrativo. Sáinz de Bujanda sostiene la independencia del derecho

[16] F. Mafezzoni, "In torno al principi generali del Diritto Finanziario. Rilevanza giuridica e vicenda storica della dottrina causale dei tributi", en *Jus*, fasc. 1, junio, citado por Álvaro Rodríguez Bereijo, *op. cit.*, p. 72.

financiero respecto del administrativo tomando en cuenta varios criterios: en primer lugar, históricamente porque el primero precede en varios siglos al segundo. En segundo lugar por el carácter de ambas ramas del derecho. El citado autor señala que "El derecho administrativo tiene por objeto la organización y comportamiento de la administración directa e indirecta del Estado en cuanto se dirige a asegurar la satisfacción de los objetivos de interés comunitario o, si se prefiere al cumplimiento de los fines públicos."[17] Esto significa que el derecho administrativo tiene una naturaleza finalista, en tanto que el derecho financiero tiene un carácter más instrumental en el sentido de que no persigue por sí mismo y de modo directo la satisfacción de necesidades. En tercer lugar, porque en la actividad financiera domina el ejercicio de derechos subjetivos, en tanto que en la actividad administrativa tiene preeminencia la puesta en práctica de poderes y potestades dirigidos a la consecución de los fines perseguidos. Por último, se basa en una concepción subjetiva en virtud de que en el derecho administrativo el estudio, por ejemplo, de la actuación del poder legislativo se excluye, por lo contrario, en el derecho financiero se analizan los ingresos y gastos de este poder, que además forma parte fundamental del control de la actividad financiera. Para mayor abundamiento de este último criterio cabe señalar que el presupuesto está por encima de la administración en tanto la autoriza, limita y condiciona.

En México, Gabino Fraga sostuvo que "esta materia [la financiera] y la regulación que exige, forman parte de una sección del derecho administrativo que, por su importancia y por sus especiales relaciones con la economía, tiende a segregarse constituyendo el derecho financiero o derecho de las finanzas públicas como una rama especial y autónoma del derecho público".[18]

RAMAS DEL DERECHO FINANCIERO

Las tres ramas que han sobresalido dentro del derecho financiero, por corresponder claramente a las tres principales funciones de la actividad financiera, son: el derecho tributario, el derecho presupuestario y el derecho patrimonial.

Por derecho tributario, de acuerdo con Sergio Francisco de la Garza,[19] debe entenderse "el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación".

[17] Fernando Sáinz de Bujanda, *op cit.*, p. 472.
[18] Gabino Fraga, *Derecho administrativo*, 20a. ed., Porrúa, México, 1980, p. 315.
[19] Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 23.

Derecho presupuestario es el conjunto de normas que regulan la elaboración, aprobación, ejecución y control del presupuesto. Es la regulación jurídica del llamado ciclo presupuestario.

Por último el derecho patrimonial se refiere a las normas relativas a la gestión y administración del patrimonio permanente del Estado, tanto en el sector centralizado como en el que se denomina paraestatal.

En esta obra se analiza el derecho financiero mexicano en su aspecto más amplio, abarcando tanto el estudio de los ingresos ordinarios del Estado —elaboración de las normas fiscales, estructura del sistema impositivo y distribución de las fuentes de ingreso entre la Federación, los estados y sus municipios—, como el de los ingresos extraordinarios del Estado —provenientes del endeudamiento y de la emisión monetaria—, asimismo los criterios que rigen su erogación mediante el ejercicio del presupuesto, estudiando respecto a éste tanto su elaboración, discusión, posibilidad de reforma, como su control.

I. Introducción al estudio del sistema fiscal

Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz

Se acepta generalmente que el sistema de imposición más equitativo es el que se basa en la capacidad contributiva del individuo en relación con su situación económica. La mejor medida de esa capacidad es el ingreso, entendido en su acepción más amplia como la ganancia económica obtenida en el periodo determinado que constituye el ejercicio fiscal.

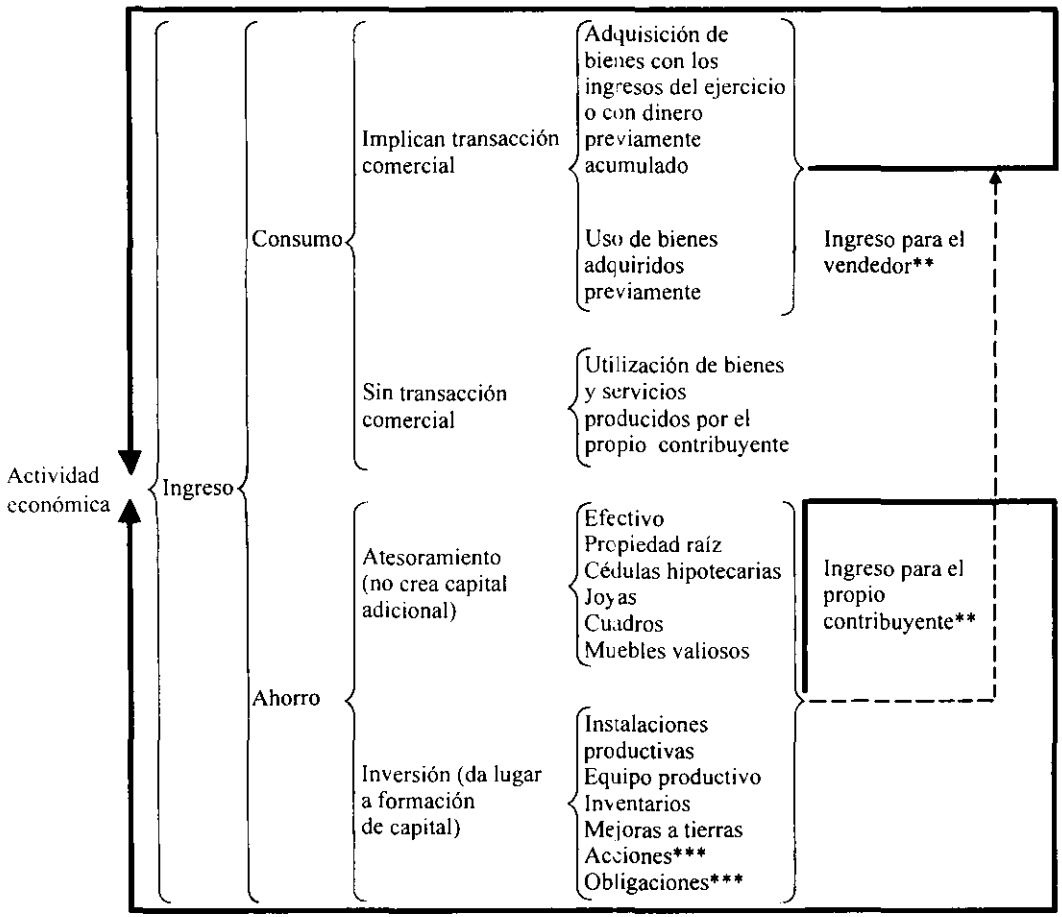
Si el monto de las entradas percibidas fuera desconocido, podría determinarse estimativamente el ingreso sumando el consumo y el aumento neto de la riqueza del ejercicio. Y si las entradas son conocidas, se agrega al aumento en el monto de los activos durante el ejercicio, la diferencia entre el total de las entradas recibidas de otras personas y el importe de los gastos necesarios para obtenerlas, y también tanto el consumo o uso de bienes durables adquiridos por el contribuyente, como el de los bienes y servicios producidos por el mismo —que por tanto no implican erogaciones en favor de otras personas—, atendiendo al beneficio que implica la posibilidad de satisfacer necesidades sin tener que efectuar desembolsos para lograrlo. En ambos casos los elementos que se consideran se reflejan en el consumo o en el aumento de la riqueza. Dicho de otro modo, cualquier percepción recibida puede canalizarse sólo en dos formas: se consume o se ahorra, como se observa en el cuadro I.

En teoría, la base impositiva debería ser la ganancia económica obtenida por el contribuyente, abarcando en un solo tributo los aspectos mencionados, única forma de establecer verdaderamente las cargas fiscales de acuerdo con la capacidad contributiva. Sin embargo, la complejidad que implica hace imposible la aplicación de un gravamen así estructurado, por lo que en vez de este impuesto único que tomaría en consideración la situación económica global del contribuyente, se hace necesario establecer distintas contribuciones —cuyo conjunto forma el sistema fiscal— que se aplican aisladamente sobre cada uno de los elementos que unidos integran la ganancia económica.

Así, el sistema fiscal se estructura atendiendo tanto a las sumas percibidas en efectivo o especie —que constituyen el ingreso concebido no como la ganancia

Cuadro I*

Canalización del ingreso y posible destino de las porciones que del mismo son ahorradas o consumidas

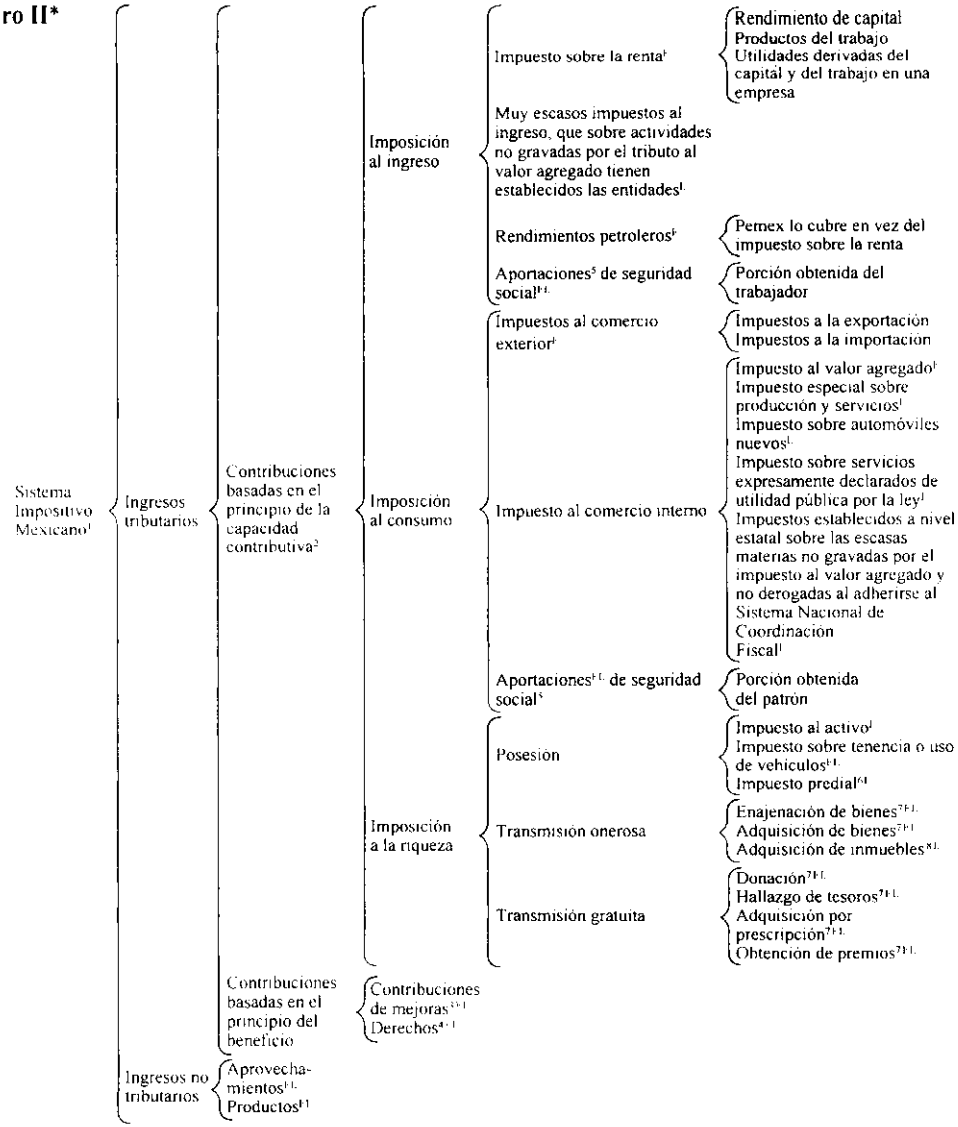


*Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, *Veinte años de evolución de la imposición a los rendimientos de capital (1956-1976)*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1977, p. 37.

**En tanto los bienes poseídos por el contribuyente sean prestados a rédito, arrendados, enajenados o colocados en una empresa, dan lugar a un nuevo ingreso para el propio contribuyente. En tanto los bienes sean adquiridos de un vendedor, representan un ingreso para éste. En ambos casos el ingreso se canaliza de la misma manera: se consume o se ahorra.

***Se considera aquí que las acciones y las obligaciones —capital ficticio— dan lugar a formación de capital en tanto representan la participación —como socio o acreedor— en una empresa que destine los fondos así adquiridos a incrementar la existencia de inventarios y equipo de la colectividad; cuando simplemente cambian de manos valores ya existentes no ocurre tal incremento.

Cuadro II*



*Elaboración de la autora.

1 Por estar adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y recibir participación sobre la recaudación total federal, las entidades federativas han derogado la mayor parte de sus gravámenes y sólo conservan escasas fuentes propias de tributación.

2 Sólo a éstas —excepto las aportaciones de seguridad social— se les reconoce el carácter de impuestos en el sistema impositivo mexicano y junto con los derechos sobre hidrocarburos y minería son materia de participación de la Federación a sus partes constitutivas.

3 Por su naturaleza la contribución de mejoras es un impuesto a la riqueza.

4 Por su naturaleza los derechos son impuestos al consumo.

5 Las aportaciones de seguridad social —que el Código Fiscal enumera como distintas de los impuestos— por su naturaleza son un tributo sobre las nóminas, que es un gravamen híbrido que recae sobre el ingreso cuando se obtiene del trabajador, y sobre el consumo cuando se recauda con base en los pagos por concepto de salarios —es decir, consumo de fuerza de trabajo— que hace el patrón.

6. Según reforma de 3 de febrero de 1983 al artículo 115, fracción IV de la Constitución, los ingresos derivados de las contribuciones establecidas por los estados sobre la propiedad inmobiliaria —posesión, traslación, fraccionamiento, división, consolidación, mejoras, cambio de valor— corresponden en exclusiva a sus municipios.

7 La gravan ambos niveles de gobierno, a nivel federal se incluye en el impuesto sobre la renta.

8. Para terminar con la doble imposición —federal y local—, así como con el tratamiento diferente en cada estado, la Federación decidió suspender desde 1982 su propio gravamen si los estados uniformaban los suyos tomando como modelo la ley federal que dejaba de aplicarse. A partir de 1997 la materia es exclusivamente local.

F. Impuesto establecido a nivel federal.

L. Impuesto establecido a nivel local

económica total, sino en su acepción limitada, circunscrito a las entradas recibidas de otras personas—, como al valor de los bienes y servicios comprados durante el ejercicio con dinero percibido en el mismo o previamente acumulado.

Se atiende además a la porción del ingreso que no fue consumido, sino que incrementando la riqueza se conserva en forma de efectivo, valores o bienes durables. Esta abstención de consumir puede manifestarse como atesoramiento si tiene el propósito de proporcionar seguridad o mayor consumo en el futuro, o como inversión si tiene la finalidad de aumentar el potencial productivo de modo de incrementar la existencia de bienes para el consumo futuro creando capital adicional.

A cada uno de estos índices de la capacidad contributiva corresponden en México —como puede verse en el cuadro II de la página anterior— diversos gravámenes relacionados respectivamente con la imposición al ingreso, la imposición al consumo y la imposición a la riqueza.

Una complicación adicional para el establecimiento de un sistema fiscal —así como para su estudio— lo constituye la concurrencia del nivel nacional de gobierno y de los distintos gobiernos del nivel regional, en las mismas fuentes de recaudación para obtener los recursos necesarios para cumplir sus funciones, dando lugar a problemas de múltiple imposición. Para evitar esta situación se hace necesario proceder a la distribución de las fuentes de recaudación entre ambos niveles de gobierno, y a la participación entre ellos de los recursos derivados de las fuentes que se les asignan a cada uno.

En México, a través del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, se ha procedido a la asignación de las fuentes de recaudación, en unos casos a la Federación y en otros a sus partes constituyentes —véase cuadro II—, como a la participación de un porcentaje de los recursos de la recaudación federal entre las distintas entidades federativas. La concurrencia fiscal se ha limitado así a escasas materias.

Primera parte
INGRESOS ORDINARIOS DEL ESTADO

II. Procedimiento de elaboración de las leyes, tratados internacionales y disposiciones reglamentarias y administrativas en materia fiscal, por *María del Carmen Compañ* **15**

Elaboración de las leyes fiscales 15
Tratados internacionales 28
Disposiciones reglamentarias 30
Disposiciones administrativas 32
Conclusiones 37

II. Procedimiento de elaboración de las leyes, tratados internacionales y disposiciones reglamentarias y administrativas en materia fiscal

María del Carmen Compañ

ELABORACIÓN DE LAS LEYES FISCALES

La estructura normativa en materia fiscal se inicia a nivel constitucional. La Ley Fundamental otorga al Poder Legislativo la facultad de expedir las leyes conforme a las cuales se obliga a pagar impuestos.

La Constitución Política establece en el artículo 31, fracción IV, que los mexicanos están obligados a "Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Esta disposición establece la obligación de "contribuir", lo que constituye el principio de legalidad de las contribuciones, ya que dicha obligación debe establecerse por un acto del Poder Legislativo que cumpla con todos los requisitos y formalidades que la misma establece.

El autor Ernesto Flores Zavala señala: "Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo."[1]

[1] Ernesto Flores Zavala, *Elementos de finanzas públicas*, 25a. ed., Porrúa, México, 1974, p. 196.

Esta exigencia de que sean las leyes las que prevean la manera proporcional y equitativa de la contribución derivó en la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que los elementos de la contribución —sujeto, objeto, base, tasa y tarifa— deben contenerse en ley.

Existen otros elementos técnico-operativos que complementan la aplicación de las leyes y que por disposición del propio Poder Legislativo se remiten a alguno de los tipos de normatividad que se aplican en materia fiscal.

Conforme a lo anterior, las disposiciones que imponen cargas a los particulares que deben incluir todos sus elementos, las que imponen sanciones y las que definen la autoridad competente en el primer nivel, son disposiciones materia de ley.

Su definición se prevé a nivel constitucional, ya que el órgano que la expide y el procedimiento legislativo que debe seguirse, se establecen a nivel constitucional.

La ley fiscal tiene cuatro principios en materia fiscal: *competencia*, que es la distinción entre las materias que son competencia federal y las que son de competencia local. Otro aspecto en materia fiscal son las *reglas en materia de iniciativa exclusiva del Ejecutivo Federal* en la presentación de la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación. El siguiente principio es *proporcionalidad y equidad* de las contribuciones. Al establecerse éstas en ley deben cumplir con dichos requisitos. Otro principio es el de *legalidad* conforme al cual todos los elementos normativos, sujeto, objeto, base y tarifa deben estar incluidos en el texto emanado del órgano legislativo.[2] El principio de legalidad de las contribuciones se entiende en sus dos sentidos: formal y material. La contribución debe ser establecida por el órgano encargado de dicha función conforme a las disposiciones aplicables y siguiendo las formalidades del procedimiento correspondiente.

Preparación de la iniciativa presidencial

Órganos que intervienen en su preparación

El procedimiento de elaboración de las leyes fiscales comprende dos etapas: preparación de la iniciativa presidencial y expedición de la ley.

Ejecutivo Federal

El artículo 74, fracción IV, párrafo segundo, determina que será el Ejecutivo Federal quien hará llegar a la Cámara de Diputados la correspondiente iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos, que deben presentarse juntas, a más tardar el 15 de noviembre de cada año o hasta el 15 de diciembre, cuando inicie su encargo el presidente en ese año, debiendo comparecer el secretario del despacho

[2] María del Carmen Compañ González, *Derecho fiscal*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1991, pp. 9 y ss.

correspondiente a dar cuenta de la iniciativa y del Proyecto de Decreto del Presupuesto.

La Constitución prevé, además, en el párrafo sexto del artículo citado que sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de las iniciativas de Ley de Ingresos y del Proyecto de Decreto de Presupuesto de Egresos cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el secretario del despacho correspondiente a informar de las razones que lo motive.

En los artículos constitucionales se señalan las reglas que rigen en materia de leyes fiscales, de acuerdo con lo siguiente:

Las iniciativas de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos corresponden al Ejecutivo Federal.

Junto con estas iniciativas, se presentan igualmente las propuestas de reformas a leyes fiscales o la propuesta para la expedición de nuevas leyes. La presentación de las iniciativas se realiza anualmente. El plazo para presentar la iniciativa o el proyecto concluye el 15 de noviembre o el 15 de diciembre, en el caso del primer año de gobierno.

La iniciativa sobre contribuciones debe discutirse previamente al Proyecto de Decreto de Presupuesto de Egresos en la Cámara Diputados y posteriormente en la Cámara de Senadores.

El decreto es analizado exclusivamente por la Cámara de Diputados.

De acuerdo con lo anterior y con fundamento en lo establecido por los artículos 71, fracción I; 73, fracción VIII y 74, fracción IV, el Ejecutivo propone al Legislativo las iniciativas de leyes fiscales. Al respecto, el autor Felipe Tena Ramírez señala: "es evidente que sólo el Ejecutivo, a través del complicado mecanismo técnico-político de la Secretaría de Hacienda, está en posibilidad de proponer el plan financiero anual de la administración".[3]

Secretario de Hacienda y Crédito Público

Por otra parte, en el artículo 74 fracción IV se señala que será el secretario del ramo correspondiente quien comparezca a explicar la iniciativa de Ley de Ingresos; y en el artículo 90 de la Constitución se prevé que la ley orgánica que expida el Congreso distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las secretarías de Estado. Conforme a lo anterior, en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, fracciones II y III, se establece que corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público proyectar y calcular los ingresos de la Federación y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal; y estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación, y conforme a lo dispuesto por el artículo 6, fracción V del Reglamento

[3] Felipe Tena Ramírez, *Derecho constitucional mexicano*, 21a. ed., Porrúa, México, 1985, p. 287.

Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, corresponde al secretario de Hacienda "proponer al Ejecutivo Federal los proyectos de iniciativas de leyes, decretos [...]"

Por otra parte, el artículo 45, fracción XIV del mismo ordenamiento establece que corresponde a la Dirección General de Política de Ingresos

> proponer los anteproyectos de iniciativa de ley y proyectos de reglamentos en materia fiscal de la Federación [...] debiendo presentar dichos anteproyectos a aprobación superior, a más tardar el 1 de febrero o el 15 de agosto para presentar las iniciativas en el siguiente periodo de sesiones del Congreso de la Unión.

Así mismo dicha unidad administrativa tiene facultades de conformidad con lo dispuesto por el artículo 45, fracción I del propio reglamento para

> proponer, para aprobación superior, la política fiscal nacional e internacional, incluyendo la política aduanera, la de estímulos fiscales para el desarrollo de la economía nacional, la referente a productos, aprovechamientos, precios y tarifas de la Federación [...] en congruencia con la política hacendaria y la política económica y social del país, en coordinación con otras unidades administrativas competentes de la Secretaría y otras entidades públicas.

Por último, el artículo 10, fracción II del ordenamiento citado señala que compete al procurador fiscal de la Federación formular los proyectos de iniciativas de leyes y decretos en materia hacendaria, entre los que se encuentran las de naturaleza fiscal.

Proceso de elaboración de la iniciativa

La elaboración de la iniciativa deriva de un proceso que se instrumenta considerando tanto el escenario económico en que se encuentra inmerso, como las perspectivas de la economía. Este proceso incluye varias etapas.

La elaboración de las leyes fiscales a través de los órganos antes señalados, constituye un cuidadoso proceso anual que culmina con la presentación de las iniciativas del Ejecutivo Federal. Dicho proceso comprende: la definición de la política fiscal; el análisis del comportamiento económico; la concertación y consulta, y la decisión.

Definición de la política fiscal

Este concepto integra el marco de decisiones económicas que convertidas en normas jurídicas tiene por objeto alcanzar las metas del sistema político en el poder. En relación con este tema, el autor William F. Albrech señala que el objetivo de la política fiscal es eliminar las distorsiones que se dan entre inflación y deflación. El presupuesto del gobierno y el sistema de contribuciones son los instrumentos básicos para ello, por sus efectos inmediatos y medibles en la demanda agregada.[4]

[4] William F. Albrech, *Economics*, Prentice Hall, New Jersey, 1974, p. 199.

La definición de política fiscal contenida en el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de mayo de 1995 constituye el cumplimiento del mandato constitucional establecido en el artículo 25, segundo párrafo, el cual prevé que:

> El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de las libertades que otorga esta Constitución.

Por otra parte, el artículo 26 de la Constitución establece que:

> El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación.

En este artículo se dispone igualmente que habrá un Plan Nacional de Desarrollo al que se sujetarán obligatoriamente los programas de la administración pública federal.

En cuanto a la política fiscal, el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 establece los criterios a que debe sujetarse toda decisión política en la materia, conforme a las siguientes líneas de acción:[5] tender a una reforma fiscal que promueva el ahorro y la inversión; promoción del ahorro privado a través de instrumentos financieros que ofrezcan seguridad y rendimientos competitivos a los ahorradores; fortalecimiento de los mecanismos de financiamiento del sistema de seguridad social como medio eficaz para estimular el ahorro interno; consolidación del ahorro público mediante el mantenimiento de finanzas públicas sanas, y de un ejercicio del gasto corriente y de inversión pública que siga criterios de eficiencia social; y uso prudente del ahorro externo sobre bases de complementariedad con el ahorro interno. Como se observa, el Plan Nacional de Desarrollo plantea un esquema claro de las líneas a seguir en materia fiscal en el periodo 1995-2000.

En este aspecto conviene destacar que el autor Norris Clement, al analizar las políticas de desarrollo, señala que "la medición del desarrollo o más concretamente del crecimiento es una tarea difícil debido a la relatividad involucrada y por los juicios sobre valor que deben emitirse con respecto a la calidad de vida, por oposición a la calidad de bienes".[6]

Por su parte el autor Pierre Betram precisa que "la fiscalidad en los países en vías de desarrollo es más importante que en las sociedades industrializadas, debido a que ésta no sólo asegura la cobertura de los gastos públicos, sino que sirve como instrumento del desarrollo económico".[7]

Por último, se puede afirmar, de acuerdo con lo anterior, que la política fiscal como instrumento del desarrollo implica: plantear un esquema de justicia tributaria;

[5] *Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, Diario Oficial de la Federación*, de 31 de mayo de 1995, p. 76.

[6] Norris Clement, *Economía. Enfoque América Latina*, McGraw-Hill, México, 1979, p. 305.

[7] Pierre Betram, *Les systemes fiscaux*, PUF, Francia, 1981, p. 31

generar efectos económicos redistributivos; procurar el incremento en el número de satisfactores y generar un incremento en la calidad de éstos.

Análisis del comportamiento económico

Conforme a lo señalado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a partir de su responsabilidad de planear y programar el financiamiento del desarrollo, elabora un diagnóstico del comportamiento económico y proyecta éste en el ejercicio siguiente para precisar la estrategia fiscal a seguir.

La estrategia planteada para el referido periodo incluye las siguientes consideraciones: la experiencia de México y de otros países muestra que el crecimiento económico sostenido sólo es posible cuando se procuran, alcanzan y preservan los equilibrios macroeconómicos fundamentales. Además, es esencial que las políticas que procuran esos equilibrios sean transparentes y estables para que tengan credibilidad y ofrezcan certidumbre a la población. Para que la situación macroeconómica permita una expansión sostenida de la actividad económica y del empleo, se requiere contar con finanzas públicas sanas, con una política cambiaria que coadyuve a la competitividad de la economía y al equilibrio de la balanza de pagos, y con una política monetaria conducente a la estabilidad de precios.

Los elementos de esta estrategia son: disciplina fiscal; control de la contabilidad gubernamental; base de ingresos suficiente y permanente, compatible con el sostenimiento de finanzas públicas sanas; mejoramiento de la administración tributaria para propiciar un mayor cumplimiento de las obligaciones fiscales; aumento en el universo de los contribuyentes y aseguramiento de un financiamiento equilibrado de las actividades públicas.

Los indicadores macroeconómicos que se consideran son, entre otros, los siguientes: crecimiento del producto interno bruto, nivel del incremento anual promedio del índice nacional de precios al consumidor, precio promedio del petróleo, situación de la balanza de pagos, endeudamiento neto externo, tipo de cambio, costo percentual promedio, etcétera.

Una vez que se definen los criterios económicos, el esquema normativo puede plantearse y éste a su vez genera el diseño de los proyectos legislativos.

Concertación y consulta

Los diversos sectores que participan en las actividades económicas, ocupados en la constante revisión de su ámbito de acción y participando en las decisiones gubernamentales, comparten con las autoridades los planteamientos sobre situaciones específicas para analizar propuestas.

Los sectores involucrados incluyen, entre otros, a los sujetos pasivos de las normas fiscales, a los docentes e investigadores en la materia, a los investigadores en materia económica y social y a los expertos en interpretación judicial.

Se destaca que en algunos aspectos los integrantes de la administración hacendaria, encargados de la aplicación de las normas fiscales, plantean modificaciones con base en su experiencia operativa. Adicionalmente, la firma del Tratado de Libre Comercio ha generado diversas modificaciones derivadas de la incorporación de México a los mercados internacionales, lo que constituye el mecanismo de engarce de este tipo de tratados con la legislación mexicana.

La identificación de los problemas de aplicación, de interpretación, o de operación administrativa de las normas es analizado por los órganos competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de elaborar un esquema de solución jurídica a la problemática planteada, que se integra por un documento de trabajo en el que se señala el texto vigente, su problemática o las circunstancias que impulsan su modificación y el texto que se propone, así como el análisis de las consecuencias o efectos que, en su caso, es previsible que genere ésta, para considerarlas en las decisiones que se tomen.

Decisión

La decisión es una opción que involucra los conceptos de viabilidad económica, jurídica, política y social. Conjugar estas variables es un atributo del poder de decisión. Expertos en estos temas han señalado que "la definición de alternativas dependerá siempre de elegirse aquellas que presenten un mayor grado de eficacia y conveniencia".[8]

Lo más importante de esta parte es que las decisiones que se tomen tienen las siguientes características: quien las toma es el órgano de Poder Ejecutivo responsable de estas políticas, el secretario de Hacienda y Crédito Público; la estructura de todas las decisiones tiene congruencia y consistencia jurídica, es decir, armonía, lo que significa tender al objetivo que se pretende alcanzar; se presentan con un alto contenido de negociación con los sectores involucrados; se prevé la factibilidad o posiblilidad de ejecutarse, tanto en el aspecto de la capacidad de los órganos encargados de aplicar las normas emitidas del Congreso, como de los instrumentos técnico-operativos que se requieren para hacerlos efectivos.

Elaboración material de la iniciativa

De las nueve fuentes de ingresos que prevé la Ley de Ingresos de la Federación, una de ellas lista las relativas a contribuciones, clasificándolas en cuatro: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

De acuerdo con estas fuentes de ingresos y conforme a lo dispuesto en la Constitución Política, las contribuciones se establecen en la ley. Las leyes fiscales son las siguientes, con contenido genérico: Ley de Ingresos de la Federación,[9] Código Fiscal de la Federación, Ley Aduanera y Ley de Coordinación Fiscal; y de contenido específico: Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo,

[8] José Sáenz Arroyo, *et al.*, *Técnica legislativa*, Porrúa, México, 1988, p. 12.

[9] En esta ley se establece el impuesto sobre rendimientos petroleros.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto sobre la Prestación de Servicios Telefónicos, Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles,[10] Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, Ley del Impuesto sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público —en los que intervengan empresas concesionarias de bienes de dominio directo de la nación—, Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, Ley del Impuesto de Importación y Ley del Impuesto de Exportación.

Para hacer el planteamiento de modificación de las leyes fiscales se realizan proyecciones y estimaciones y se hacen los cálculos económicos correspondientes a fin de plantear, conforme a la tendencia que muestra cada sector económico, adecuaciones de alta rentabilidad para el financiamiento del desarrollo.

La política fiscal permite definir si es más rentable y viable revisar los gravámenes al ingreso, al consumo, o si cierta política o tendencia ha sido eficiente aumentando las tasas, ampliando la base gravable o definiendo nuevas fuentes contributivas.

En la elaboración de las leyes fiscales, estas opciones de política económica se describen en la exposición de motivos de cada iniciativa, mismas que explican el contenido normativo del proyecto.

El diagrama de instrucciones o lineamientos formulados en el Plan Nacional de Desarrollo y el Programa de Financiamiento del Desarrollo van identificando los textos de los artículos que deben modificarse.

Asimismo, se verifica que los planteamientos económicos se enmarquen en lo dispuesto por el artículo 31 constitucional, así como que la fuente gravable se ajuste a los principios de competencia, legalidad y respeto a las garantías individuales.

Por último, el proyecto que se elabora se correlaciona con los ordenamientos legales a fin de guardar congruencia con el marco normativo mexicano; se elabora un esquema de correlación de textos, ya que a partir de una decisión económica pueden ser diferentes leyes fiscales las que se deben modificar, y se efectúa la revisión sistemática a fin de que haya homogeneidad y simetría en las propuestas.

En esta parte del procedimiento, que consiste en elaborarlo materialmente, se aplican las reglas de técnica legislativa. Esta etapa incluye el diseño del proyecto, la redacción específica de las normas jurídicas, la esquematización de la regulación, y la preparación de la iniciativa.

El diseño del proyecto comprende la definición sistemática del orden de los títulos, de los capítulos y de los artículos. Atendiendo a que la redacción de las normas jurídicas es la parte medular del proceso ya que los principios aplicables al fondo y a la forma de las mismas expresan la estructura lingüística de la norma jurídica.

Al respecto, Fritz Newmark señala que "en la estructura de las normas, los principios jurídico-tributarios son: congruencia, sistematización de las medidas tributarias, transparencia y practicabilidad de las medidas fiscales".[11]

[10] Esta ley se abrogó a partir de 1996.

[11] Fritz Newmark, *Introducción a la imposición*, Instituto de Investigaciones Fiscales, Madrid, 1974, p. 399.

En relación con estos temas, otros autores como Pérez de Ayala se refieren a la técnica de las ficciones, ya que "el legislador al elaborar el supuesto o hecho legal procede por abstracción de una realidad prejurídica [...] para que la norma jurídica cumpla con sus fines como instrumento de organización social [...] es preciso que alcance cierto grado de certeza en sus definiciones normativas o de su eficacia o viabilidad aplicativa".[12]

En este aspecto se puede precisar que la eficacia de una disposición legal depende de cuatro elementos: diseño adecuado de la norma a la realidad que regula; estructura operativa precisa y clara; enlace regulatorio convenientemente engarzado y difusión y control de su eficacia.

La esquematización del proyecto comprende la ordenación material del mismo. En relación con este aspecto, las definiciones de práctica legislativa han recomendado el empleo de la técnica de paquete en la presentación de la iniciativa, que consiste en integrar en un solo proyecto de iniciativa las diferentes leyes fiscales que se modifican. Dicho proyecto se integra con lo siguiente: exposición de motivos; listado de artículos que se modifican y su contenido, disposiciones de vigencia anual y artículos transitorios.

El paquete que se integra con la iniciativa de ley de ingresos y la llamada ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, se conoce como "paquete fiscal".

La razón de utilizar la técnica de "paquete" deriva de la posibilidad de analizar en su conjunto en forma sistemática y simultánea las normas jurídicas, a fin de entender las medidas en su conjunto y no en forma aislada. Adicionalmente, esta técnica asegura la realización de un solo procedimiento legislativo.

Como se observa, en la elaboración de las iniciativas fiscales el Poder Ejecutivo realiza un proceso de revisión y análisis, contando con los recursos de información económica que requiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En el ejercicio de esta responsabilidad compartida con el Poder Legislativo, el Ejecutivo cumple presentando la iniciativa correspondiente, que es una propuesta que se somete a la soberanía nacional para poder convertirse en la voluntad popular plasmada en ley.

Expedición de la ley

La Iniciativa de Ley de Ingresos y de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga diveras Disposiciones Fiscales es el punto de partida que inicia la aplicación del proceso legislativo.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 73, fraccción VII de la Constitución, es facultad del Congreso de la Unión "imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto", y el artículo 72 de la Constitución establece en el inciso *h*) que "la formación de las leyes o decretos puede comenzar indistin-

[12] Pérez de Ayala, *Las ficciones de derecho tributario*, Derecho Financiero, Madrid, 1978, p. 119.

tamente en cualquiera de las cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados". De acuerdo con lo anterior, en el caso de iniciativas fiscales, la cámara de origen es la de diputados.

Por otra parte, en el artículo 74, fracción IV de la Constitución se señala que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados "examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación [...] discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos". La disposición constitucional prevé así el orden en que deben discutirse los proyectos que se sometan a consideración del Poder Legislativo, precisando que primero se discutan las contribuciones que deben decretarse para cubrir el presupuesto.

La Cámara de Diputados, órgano ante el cual se presentan las iniciativas, se integra por quinientos diputados, de los cuales trescientos son de mayoría relativa y doscientos de representación proporcional, que se eligen cada tres años.

El Congreso de la Unión celebra dos periodos ordinarios de sesiones, del 1 de septiembre al 15 de diciembre y del 15 de marzo al 30 de abril.

En el caso del primer año de gobierno, el plazo del primer periodo de sesiones puede extenderse hasta el 31 de de diciembre de ese año. En materia fiscal, atendiendo al principio de anualidad, las iniciativas en materia fiscal se presentan en el primer periodo de sesiones del Congreso, a más tardar el 15 de noviembre o del 15 de diciembre tratándose del primer año de gobierno. Este principio previsto en la Constitución no impide que tratándose de leyes fiscales distintas a la Ley de Ingresos, éstas puedan presentarse en el segundo periodo ordinario o en un periodo extraordinario.

Al presentar el Poder Ejecutivo sus iniciativas, éstas son analizadas, discutidas y, en su caso, aprobadas por el Poder Legislativo. Este procedimiento incluye las siguientes etapas: comparecencia del secretario de Hacienda y Crédito Público ante la Cámara de Diputados para explicar las iniciativas y para dar respuesta a las preguntas que se le formulen; turno a la Comisión de Hacienda para el análisis de la iniciativa y preparación del proyecto de dictamen; examen, discusión y aprobación por el pleno de la Cámara de Diputados, con la posibilidad de modificaciones, en su caso, en tribuna; votación del dictamen con minuta; aprobación y envío a la Cámara de Senadores o reenvío a la Comisión de Hacienda para su reformulación. En la Cámara de Senadores, el procedimiento es similar e incluye turno a la Comisión de Hacienda, análisis y preparación de dictamen con minuta, análisis, discusión y votación en la Cámara de Senadores y envío al Ejecutivo para su promulgación.

Comparecencia

Para la comparecencia que efectúa el secretario de Hacienda y Crédito Público, se prepara un acuerdo entre las diferentes fracciones parlamentarias a fin de organizar el empleo de tiempo entre la exposición y las preguntas que se formulen al mismo.

La fecha en que se programa la comparecencia considera un plazo prudente entre la presentación de la iniciativa y ésta, con el objeto de permitir a los diputados conocer y analizar el contenido de las iniciativas y formular las preguntas que estimen convenientes.

Análisis y formulación del dictamen

Después de recibidas las iniciativas se expide un acuerdo de trámite que da por recibidas las iniciativas y determina que se turnen a la Comisión de Hacienda y Crédito Público para su análisis y elaboración del dictamen correspondiente.

Al respecto, el artículo 71 constitucional señala que "las iniciativas presentadas por el presidente de la República, por las legislaturas de los Estados o por las diputaciones de los mismos, pasarán desde luego a Comisión".

Las fracciones parlamentarias que integran la Cámara de Diputados corresponden a cada uno de los partidos políticos. Cada una de ellas está representada en la Comisión y participa en la elaboración de la Ley de Ingresos de la Federación, así como de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales.

La elaboración del dictamen de ley lo realiza la Comisión de Hacienda y Crédito Público y su contenido consiste en la explicación de la aceptación o del rechazo de la propuesta formulada por el Ejecutivo y el contenido de cada uno de los artículos que se modifican con el texto que la Comisión propone, para su aprobación al pleno.

El dictamen constituye un documento esencial para los órganos encargados de interpretar los textos legales, ya que en él se contienen las explicaciones relativas a las modificaciones a la iniciativa que la Comisión propone al pleno de la Cámara y los razonamientos y justificación de las mismas.

Examen y discusión

El dictamen es discutido por la asamblea en pleno, en la fecha prevista para tal efecto por la cámara, procediendo después a la votación. El procedimiento de discusión y votación es el siguiente: en la sesión programada para analizar las iniciativas se lee el dictamen y en su caso el voto particular; el presidente de la cámara forma una lista de los individuos que deseen hacer uso de la palabra en contra y otra de los que la pidan a favor. Esta lista se lee íntegra antes de iniciar la discusión.

Todo proyecto de ley se discute primero en lo general —es decir, en su conjunto— y luego en lo particular cada uno de los artículos. Los miembros de la cámara hablan alternativamente en contra y en pro, iniciándose la discusión por el primero de los miembros inscritos para hablar en contra.

Sobre el análisis en el pleno es importante señalar que, sin existir normas escritas sobre esta materia, es recomendable, en caso de hacer alguna propuesta que

no fue presentada ante la comisión que elaboró el dictamen, analizarla en el marco integral de la propuesta formulada por la comisión; que se justifique por que obedezca a información de última hora o a circunstancias especiales; que se justifique o en su caso que resulte necesaria para dar mayor claridad a la norma o para corregir algún error o defecto en la elaboración del dictamen.

Para dichos casos existe una disposición específica de la Ley de Ingresos en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal que en su artículo 22 prevé que a toda proposición de aumento o creación de partidas al proyecto de presupuesto deberá agregarse la correspondiente iniciativa de ingreso si con tal propósito se altera el equilibrio presupuestal. Esta correlación es importante ya que una propuesta hecha al presupuesto repercutiría en la Ley de Ingresos de la Federación.

Todas las iniciativas de ley que consten de más de treinta artículos pueden ser discutidas y aprobadas por libros, capítulos, secciones o párrafos en que se dividan. Si en lo particular sólo se impugnan ciertos artículos, se vota individualmente sobre el resto de los preceptos, dejando para discusión los restantes; antes de cerrarse la discusión en lo general y en lo particular, pueden hablar hasta seis miembros en favor y seis en contra.

Votación del dictamen con minuta

El presidente de la cámara pregunta si el proyecto está suficientemente discutido, y si lo está se procede a la votación, primero en lo general y luego en lo particular; la votación de los proyectos de leyes es nominal, es decir, cada diputado indica su nombre y el sentido de su voto.

Envío a la Cámara de Senadores[13]

La minuta que se integra con el contenido de los textos aprobados, incluidas aquellas modificaciones hechas en tribuna, se envía a la Cámara de Senadores, que es cámara revisora.

De la minuta se da cuenta a la asamblea y ésta es enviada a la Comisión de Hacienda para la elaboración del dictamen correspondiente.

El texto del dictamen elaborado por la comisión se somete a discusión al pleno de dicha cámara. Como cámara revisora, en caso de que no se votara a favor, tendría

[13] La Cámara de Senadores se integra por 124 senadores, cuatro por cada estado y cuatro por el Distrito Federal; de ellos tres son electos por el principio de mayoría relativa y uno es asignado a la primera minoría. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 56 constitucional, para cada entidad federativa los partidos políticos deberán registrar una lista con tres fórmulas de candidatos. La senaduría de primera mayoría le será asignada a la fórmula de candidatos que encabece la lista del partido político que, por sí mismo, haya ocupado el segundo lugar en número de votos de la entidad de que se trate. Los senadores duran en su encargo seis años.

que reenviarse a la cámara de origen con las modificaciones propuestas a efecto de que volviera analizarse por ésta.

Al respecto, es necesario recordar que el artículo 72 constitucional prevé el procedimiento intercameral de análisis y revisión de las iniciativas.

En relación con el procedimiento de análisis y votación, las reglas señaladas para la cámara de origen son comunes a ambas cámaras.

Votado el proyecto por la cámara revisora se firma por los presidentes de ambas cámaras y por un secretario de cada una de ellas.

Envío al Ejecutivo

Las leyes votadas por el Congreso General se expiden bajo la siguiente fórmula: "El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos decreta: (aquí texto de ley o decreto)."

Este texto es remitido al Ejecutivo Federal para completar su procedimiento, ya que se requiere la promulgación y publicación de la misma para que puedan ser aplicadas por la autoridad y para que exista la obligación de obedecerlas.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 72 constitucional, el Ejecutivo cuenta con un plazo de diez días para ejercer su derecho de veto. Lo anterior se justifica ya que aunque la iniciativa de este tipo de leyes es presidencial, es posible que el Poder Legislativo pudiera imponer al Ejecutivo normas que, a juicio de éste, hicieran no viable el proyecto económico en su conjunto, lo que generaría dificultades en el ejercicio de esta facultad presidencial.

La promulgación es facultad del Poder Ejecutivo de conformidad con lo dispuesto por los artículos 72 y 89 fracción I de la Constitución.

El autor Felipe Tena Ramírez señala que

> Promulgar (*pro vulagare*) significa etimológicamente llevar al vulgo, a la generalidad, el conocimiento de una ley [...]. Por la promulgación el Ejecutivo autentifica la existencia y regularidad de la ley, ordena su publicación y ordena a sus agentes que la hagan cumplir [...], en esa virtud la ley se hace ejecutable, adquiere valor imperativo, carácter que no tenía antes de pasar de la jurisdicción del Congreso a la del Ejecutivo.

La promulgación se realiza mediante un decreto que se expide por el Ejecutivo, el cual contiene el texto aprobado por el Congreso, mismo que debe ser refrendado por el secretario de Gobernación exclusivamente, ya que se trata de un acto de su competencia.

El autor citado continúa diciendo:

> No obstante la ley promulgada no es obligatoria todavía para la generalidad mientras ésta no quede notificada de su existencia... La publicación es, pues, el acto del Poder Ejecutivo por el cual la ley votada y promulgada se lleva al conocimiento de los habitantes, mediante un acto que permite a cualquiera el conocimiento de la ley y que establece para lo futuro la presunción de que la ley es conocida por todos.[14]

[14] Felipe Tena Ramírez, *op. cit.*, pp. 461 y 462.

Las leyes fiscales se publican en el *Diario Oficial de la Federación*. En las mismas se prevé la entrada en vigor que por regla general es el 1 de enero del año siguiente, aunque en algunos casos se prevén fechas distintas. Adicionalmente, y en el ámbito de sus facultades, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con programas de edición, distribución y difusión de las leyes fiscales.

TRATADOS INTERNACIONALES

Marco constitucional

La ley es la fuente formal de la obligación de contribuir a los gastos públicos. Sin embargo, en los últimos diez años la posición de México en el ámbito internacional ha generado que se recurra a la fuente de derecho internacional denominada *tratados* para regular circunstancias específicas de contribuyentes.

Así, la incorporación de México a los mercados internacionales, que ha derivado del movimiento intenso de capitales y de personas, ha desarrollado una de las fuentes del derecho fiscal que hasta hace pocos años se limitaba a tratados de asistencia administrativa. Conforme a lo anterior, de 1990 a la fecha, México ha celebrado 15 convenios para evitar la doble tributación.

El ejercicio de la facultad del Ejecutivo para celebrar dichos convenios se funda en el artículo 133 constitucional, que señala: "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma y que se celebren por el presidente de la República, con la aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión."

Por otra parte, el artículo 89, fracción X, señala como facultad del Ejecutivo Federal: "Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado."

Tipos de tratados y convenios en materia fiscal

De conformidad con el artículo 2° de la Ley para la Celebración de Tratados, éstos pueden ser tratados o convenios internacionales y acuerdos interinstitucionales. Los primeros se suscriben por el Ejecutivo Federal y los acuerdos se firman por los titulares de las instituciones de cada país.

En México existen convenios para evitar la doble tributación y acuerdos de intercambio de información, así como acuerdos en materia aduanera. Se destaca que en varios casos los convenios para evitar la doble tributación incluyen también los temas de intercambio de información.

Procedimiento para la celebración de tratados

En la formulación de este tipo de ordenamiento se requiere un análisis de los movimientos de capital y personas entre México y los países con los que se pretende celebrar el tratado; identificación del marco internacional en el cual se celebran este tipo de tratados, puede ser el caso de un convenio con la Organización para el Comercio y el Desarrollo Económico (OCDE) para iniciar el contacto con el país correspondiente; definición de los aspectos generales en los que hay total coincidencia con el texto de la OCDE y de aquellos temas de negociación específica; elaboración material del texto; firma por el Ejecutivo Federal; ratificación del Senado; promulgación y publicación y, por último, intercambio de notas para notificar que todos los requisitos constitucionales se han cumplido y que se inicia la vigencia.

Características de estas disposiciones

a) Se celebran con cada uno de los países y contienen en su mayoría disposiciones tipo y otras específicas.
b) Se aplica a impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, exigibles por cada uno de los Estados contratantes, de sus entidades federativas o de sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea su sistema de exacción.
c) Se desarrollan a partir del concepto de residencia.
d) Algunos incluyen un protocolo, documento que contiene precisiones o aclaraciones sobre el tema.
e) Se prevén las reglas sobre la entrada en vigor y sobre la forma de concluir el mismo.

Integración al sistema jurídico mexicano

Como se ha señalado, la Constitución prevé la existencia de este tipo de normas jurídicas, cuyo desarrollo ha sido intenso a partir de 1990.

Además de la Constitución, el Código Fiscal de la Federación, la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal y la Ley del Impuesto sobre la Renta contienen disposiciones que sirven de punto de conexión entre el derecho internacional y el derecho fiscal nacional.

El artículo 1° del Código Fiscal señala que:

> Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.

El artículo 9°, último párrafo del mismo ordenamiento, señala que tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acredita ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

El artículo 63, último párrafo de dicho código señala que:

> Mediante acuerdo de intercambio de información, suscrito por el secretario de Hacienda y Crédito Público, se podrá suministrar información a la autoridades fiscales de países extranjeros, siempre que se pacte que la misma sólo se utilizará para efectos fiscales y se guardará el secreto fiscal correspondiente por el otro país de que se trate.

Por otro lado, la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación señala en su artículo 20, fracción I, inciso *b*), que es competencia de las secciones del Tribunal Fiscal resolver los juicios en los que la resolución impugnada se encuentre fundada en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se hubiera aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos.

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece en el artículo 4-A que los tratados internacionales que establecen cargas menores o excepciones distintas a las previstas en esta ley, sólo se aplicarán cuando el contribuyente acredite la residencia en el país de que se trate, en los términos del propio tratado.

Al respecto conviene señalar que el autor Richard Doernberg señala que

> virtualmente cada país especifica las reglas fiscales que rigen el tratamiento de sus residentes y ciudadanos que operan en su país. Así, mientras los sistemas fiscales difieren de país en país hay algunas similaridades básicas y entendimientos [...] Las transacciones internacionales pueden agruparse en dos grandes categorías: las internas y las externas. Estos términos se refieren al tratamiento fiscal de residentes y ciudadanos de ese país que hacen negocios o invierten en el extranjero y al tratamiento fiscal a los contribuyentes extranjeros que hacen negocios o invierten en ese país.[15]

DISPOSICIONES REGLAMENTARIAS

La estructura jurídica de la relación jurídico-tributaria y la armonización de todos sus elementos para hacer de estas disposiciones normas efectivas, ha generado el desglose de la regulación a otros instrumentos jurídicos complementarios a la ley.

Este tipo de ordenamiento ha ido paulatinamente reduciendo su campo de aplicación debido a un desarrollo de la normatividad administrativa y considerando que la gran mayoría de las disposiciones operativas o técnicas que expide la secretaría no requieren, dada su naturaleza, de un instrumento jurídico de tan alta

[15] Richard Doernberg, *International Taxation in a Nut Shell*, West Publishing Company, EUA, 1988, pp. 6-9.

jerarquía y considerando, por último, que en algunos de ellos se trata de ajustes a tablas o a datos que son materia instrumental y no decisiones de política fiscal, por lo que su contenido se incluye en las Reglas Generales.

Decretos y acuerdos presidenciales

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 39 dispone:

> El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general, podrá:
>
> I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones o sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.
>
> II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago, y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, la base, la cuota o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.
>
> III. Conceder subsidios o estímulos.
>
> Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

De este artículo se desprende lo siguiente:

a) Este tipo de ordenamiento es de competencia exclusiva del Ejecutivo Federal, depositado por disposición del artículo 80 de la Constitución en el presidente de los Estados Unidos Mexicanos.
b) Pueden preverse los siguientes tipos de actos fiscales: condonar o eximir; conceder el pago a plazo, diferido o en parcialidades, lo anterior siempre en caso de circunstancias económicas o de la naturaleza que generen situaciones desfavorables para los contribuyentes.
c) Puede contener medidas de administración, control o forma de pago y procedimientos para facilitar el cumplimiento.
d) En el caso de facilidades no es posible variar las disposiciones legales sobre sujeto, objeto, base, cuota, tasa o tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones.
e) Las resoluciones en esta materia deben señalar la contribución (salvo en el caso de estímulos), el monto o proporción del beneficio, los plazos y requisitos.
f) Las disposiciones que regulan o modulan problemas inmediatos de atención urgente, en los que razones económicas o de catástrofes o problemas de salud pública los justifican.

g) Aunque en materia reglamentaria no existen reglas sobre este tema, este tipo de disposiciones se expiden a través de acuerdo o decretos presidenciales.

Estos ordenamientos se expiden con base en la facultad constitucional del Ejecutivo Federal prevista en el artículo 89, fracción X.

Este tipo de normatividad tiene las siguientes características: resuelve casos específicos cuya problemática no puede esperar a otro tipo de ordenamiento; su vigencia es generalmente temporal; los sujetos normados corresponden a sectores identificados al efecto y se justifican por darse en circunstancias muy específicas.

Independientemente de esta facultad, el presidente de la República cuenta con otras facultades genéricas en la materia. Al respecto, el autor Raúl Rodríguez Lobato se refiere al decreto-ley o decreto delegado que se da cuando "la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación".[16]

Reglamentos

El artículo 89 constitucional dispone que son facultades y obligaciones del presidente, entre otras, las siguientes: "Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia."

Los reglamentos fiscales contienen disposiciones que desarrollan conceptos de la ley, es decir, los elementos inmediatos de la regulación para proveer en la esfera administrativa a la exacta aplicación de la misma. En esta materia hay interpretación estricta de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre el contenido de esta disposición y su extensión.

Este tipo de ordenamiento incluye disposiciones que tienen las siguientes características: estabilidad media; definición de criterios; descripción en detalle de la forma de cumplimiento de las obligaciones establecidas en ley; vinculación directa a la ley; remisión directa de la ley al reglamento.

No hay limitación en el número de reglamentos que se pueden expedir por ley. Una ley puede tener varios reglamentos.

DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS

La ley es la fuente formal, por excelencia, del derecho fiscal; sin embargo, dada la evolución de la normatividad administrativa, resulta más abundante, preciso y

[16] Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, Harla, México, 1983, p. 17.

específico, desde el punto de vista operativo, el contenido de esas disposiciones que el de las leyes fiscales. El autor Raúl Rodríguez Lobato señala:

> En México la única fuente formal del derecho fiscal es la ley, como se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país [...] No obstante lo que hemos dicho, es innegable que paralelamente a la ley, las demás fuentes formales tienen relevancia en el proceso creativo de las normas jurídicas tributarias.[17]

Antecedentes y justificación de este tipo de normatividad

La regulación en materia fiscal ha ido evolucionando a lo largo de la historia jurídica mexicana, destacando que durante el siglo XIX hubo un gran desarrollo del poder reglamentario. Al respecto baste señalar la multiplicidad de circulares, oficios o reglamentos que se expedían para regular las relaciones fiscales.

Es necesario precisar que durante el siglo XIX, el Estado orientó su recaudación básicamente a los impuestos indirectos referidos al comercio, además de haber pasado por un periodo de desintegración y falta de control nacional de las finanzas públicas, por lo que se requerían múltiples ajustes para su operación. Al respecto, el autor Guillermo Floris Margadant señala:

> El aspecto fiscal del joven México independiente es deprimente. El derrumbe de la minería, por inundación de los tiros y falta de azogue privó al gobierno de importantes ingresos; diversos estancos lucrativos fueron entregados a la iniciativa privada y el Estado tuvo que recurrir a préstamos forzosos, a vender baratamente sus inmuebles estatales y, bajo Juárez, a imprimir papel moneda. El impuesto más importante fue el del comercio exterior que por ser indirecto no es el más recomendable [...] El impuesto sobre la propiedad raíz era muy improductivo [...] El impuesto sobre utilidades [...] y el impuesto sobre rentas no prosperaron.[18]

En contraste, durante el siglo XX se ha desarrollado con mayor amplitud la tendencia a los gravámenes al ingreso, perfeccionándose el concepto de legalidad, afinando la distribución de competencia federal y local, así como los niveles normativos y distribuyendo entre ellos los diversos conceptos normativos que rigen las conductas en materia fiscal. Importantes acontecimientos en materia fiscal han ido diseñando la estructura jurídica vigente. En 1924 se expide la primera Ley del Impuesto sobre la Renta. En 1925, 1933 y 1942 se realizan las convenciones fiscales que desarrollaron los estudios en materia de coordinación fiscal. En 1947 se establece el impuesto sobre ingresos mercantiles. En 1953 se expidió la legislación cedular del impuesto sobre la renta. En 1961 se abrogó el impuesto sobre herencias y legados. En 1978 se expide la Ley de Coordinación Fiscal y en 1980 entra en vigor la Ley del Impuesto al Valor Agregado, derogándose 59 impuestos especiales. En 1986 se crea la base nueva del ISR. En 1990 se establece la indización y, por

[17] Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 16.

[18] Guillermo Floris Margadant, *Introducción a la historia del derecho mexicano*, Esfinge, México, 1984, pp. 139 y 140.

último, en 1996 entró en vigor una nueva Ley Aduanera, así como la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y, en 1997, se iniciará el funcionamiento del Sistema de Administración Tributaria.

Todos estos eventos han ido marcando la necesidad de contar con instrumentos jurídicos que emitidos en el marco de legalidad y teniendo certeza y estabilidad permitan la flexibilidad que la dinámica de los acontecimientos económicos exige a la justicia tributaria. Lo anterior permite afirmar que la dinámica legislativa fiscal contrasta con el sistema jurídico mexicano en que el resto de las ramas del derecho tiene una frecuencia de modificación mucho más moderada que el derecho fiscal, razón por la que es evidente que todos los ordenamientos reglamentarios y administrativos requieran modificarse al mismo ritmo y a veces con mayor frecuencia. Esos ordenamientos son: acuerdos, reglas, circulares y oficios.

Acuerdos del secretario de Hacienda y Crédito Público

Los acuerdos y resoluciones del secretario de Hacienda y Crédito Público derivan del ejercicio de facultades específicas establecidas en la Ley de Ingresos o en las leyes fiscales para atender aspectos específicos.

En la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1996 se prevé:

> Se faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para otorgar los estímulos fiscales y subsidios siguientes: I. Los relacionados con comercio exterior: *a*) A la importación de artículos de consumo a las regiones fronterizas. *b*) A la importación de equipo y maquinaria a las regiones fronterizas. II. A las cajas de ahorro y sociedades de ahorro y préstamo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público escuchará para conceder los estímulos a que se refiere este artículo, en su caso, la opinión de las dependencias competentes en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público expedirá las disposiciones necesarias para el cumplimiento de lo establecido en este artículo en materia de estímulos fiscales y subsidios.

Estos acuerdos tienen las siguientes características: se refieren a cierto propósito específicamente determinado por el legislador; se limita a los subsidios y estímulos; se limita al año en el cual tiene vigencia la Ley de Ingresos; sus conceptos son variables año con año; y su justificación la determinan las circunstancias económicas de cada sector al cual se aplican.

Reglas de carácter general

Fundamento

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece en el artículo 31, fracción XI que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos

federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con base en el artículo 6, fracción XXIV de su Reglamento Interior prevé que el secretario tendrá las siguientes facultades no delegables: ejercer las facultades que las leyes y demás disposiciones legales le confieran a la secretaría para dictar reglas de carácter general en las materias competencia de la misma.

Adicionalmente, las disposiciones legales remiten a las Reglas de Carácter General que expida la secretaría. Estas disposiciones operativas son complementarias, de precisión o de opción. En éstas se incluyen anexos que contienen listas de datos o relaciones, tablas o formas oficiales.

Este tipo de instrumento jurídico tiene su fundamento en las disposiciones legales de los diversos ordenamientos en la materia que se refieren a las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Características

Las disposiciones contenidas en las reglas tienen las siguientes características: son un complemento de la leyes y reglamentos; requieren ser ajustadas periódicamente; contienen opciones de cumplimiento; contienen flexibilidad en los elementos de cumplimiento (tiempo, modo, forma, plazo, uso de formatos, etcétera).

Clasificación de las resoluciones administrativas

Existen actualmente tres ordenamientos que contienen este tipo de disposiciones administrativas:

a) Resolución que establece para 1995 reglas de carácter general, aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior.
b) Resolución que otorga facilidades administrativas a los sectores de contribuyentes que en la misma se señalan.
c) Resolución que establece para 1995 reglas fiscales de carácter general relacionadas con el comercio exterior.

Se integra de cuatro partes: considerandos; cuerpo de la resolución, divididos en capítulos por temas; artículos transitorios y anexos.

Críticas a estas reglas

Se ha señalado que esta normatividad genera dispersión, multiplicidad, inestabilidad e inseguridad. La dispersión se da ya que se argumenta que resulta sumamente complicado agrupar todas las disposiciones en la materia. Multiplicidad de orde-

namientos, aunque en realidad pudieran existir varias disposiciones que regularan el mismo tema, como se ha señalado, la resolución miscelánea tiene dos reglas fundamentales de aplicación: las reglas sobre vigencia y aplicación, así como la regla de la opción que en su caso otorguen. Inestabilidad, ya que las normas no se aplican en periodos prolongados. Lo anterior se justifica por el tipo de normas de gran dinámica y, por lo tanto, que requieren de mucha flexibilidad. Lo que opera, en realidad, como una ventaja para los particulares, quienes en caso de detectar, al operar las normas, alguna desviación o desajuste, pueden acudir a la autoridad a solicitar la corrección que se requiera, misma que será analizada y ponderada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual, en caso de estimarla procedente, hará el ajuste correspondiente. Inseguridad, ya que al no poder prever los cambios que puede tener la normatividad o la interpretación que se pueda dar a un precepto o la opción que pueda ser suprimida, etcétera, lo que se justifica dada la naturaleza del tipo de normas que se contienen.

Utilidad y perpectivas de este tipo de normatividad

Su utilidad ha sido probada a través de mas de 20 años de operación. Su flexibilidad permite adaptarse con oportunidad, precisión y gran versatilidad a la dinámica de los acontecimientos económicos de los cuales dependen muchas variables que fundan la aplicación de las disposiciones fiscales.

Circulares y oficios

Por último, se incluyen también disposiciones que puede expedir el secretario de Hacienda y los demás niveles de servidores públicos de esa secretaría.

Las disposiciones informativas o las de instrucción con efectos exclusivamente aplicables a las autoridades son materia de oficios y circulares. Se refieren a casos identificados con precisión; se requiere una solución o trámite claramente identificado con cierto tipo o género de contribuyentes; se refieren con frecuencia a normas administrativas, como cambio de domicilio de oficinas o comunicación de firmas, etcétera.

Al respecto el autor Ernesto Flores Savala señala al explicar los principios de administración fiscal que: "Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la administración, sino para el público en general, los principios establecidos en ley".[19]

[19] Ernesto Flores Zavala, *op. cit.*, p. 148.

CONCLUSIONES

a) La estructura normativa en materia fiscal se inicia a nivel constitucional. La Ley Fundamental otorga al Poder Legislativo la facultad de expedir las leyes conforme a las cuales se obliga a pagar impuestos.

b) El principio de legalidad de las contribuciones se entiende en sus dos sentidos: formal y material. La contribución debe ser establecida por el órgano encargado de dicha función conforme a las disposiciones aplicables y siguiendo las formalidades del procedimiento correspondiente.

c) La ley es la fuente formal de la obligación de contribuir a los gastos públicos. Sin embargo, en los últimos diez años la posición de México en el ámbito internacional ha generado que se recurra a la fuente de derecho internacional denominada tratados para normar cierto tipo específico de disposiciones para situaciones particulares.

d) La estructura jurídica de la relación jurídico-tributaria y la armonización de todos sus elementos para hacer de estas disposiciones normas efectivas, ha generado el desglose de la regulación a otros instrumentos jurídicos complementarios a la ley.

e) La ley es la fuente formal del derecho fiscal; sin embargo, dada la evolución de la normatividad administrativa, el contenido de este tipo de disposiciones resulta más preciso y específico desde el punto de vista operativo. Sin estas normas la ley estaría limitada en su aplicación.

f) Por último, tanto los tratados, los reglamentos y acuerdos del presidente de la República, los acuerdos y reglas del secretario de Hacienda y Crédito Público y las circulares y oficios de los demás servidores públicos de dicha secretaría, constituyen el conjunto de disposiciones aplicables en materia fiscal y fortalecen y complementan la aplicación de la ley.

Primera parte
INGRESOS ORDINARIOS DEL ESTADO

III. Disposiciones generales del Código Fiscal de la Federación, por *Gregorio Rodríguez Mejía* 39

Introducción 39
Sujetos pasivos de la relación tributaria 40
Supletoriedad del Código Fiscal de la Federación 40
El Estado, sujeto pasivo de contribuciones 41
Los estados extranjeros exentos del pago de contribuciones . . 41
Responsabilidades fiscales 42
Las contribuciones 42
Los derechos 42
Seguridad jurídica en materia fiscal 43
Determinación y pago de las contribuciones 43
Fecha de entrada en vigor de las leyes fiscales 45
Territorio nacional para efectos fiscales 45
Sujetos pasivos en virtud de su residencia en México 45
El domicilio fiscal 46
Los ejercicios fiscales 47
Cómputo de plazos 47
Concepto de enajenación para efectos fiscales 49
Escisión de sociedades y el régimen fiscal a que se somete . . 51
Qué ha de entenderse por actividades empresariales 52
Operaciones financieras derivadas 52
Determinación de valor del ingreso cuando éste es en especie . 53
La actualización de las contribuciones 54
La causación y el pago de las contribuciones 55
Actualización de contribuciones y recargos 57
Devolución del pago de lo indebido 58
Compensación entre contribuyentes y fisco 61
Responsabilidad solidaria en materia fiscal 61
Limitación de responsabilidad fiscal de personas físicas con actividades empresariales 63
Diversas obligaciones de los contribuyentes 64
Facultades de las autoridades fiscales 64
Criterios fiscales 65
En qué momento surten efecto las resoluciones administrativas 65
Caducidad en materia fiscal 66
Presunción de legalidad de actos y resoluciones de la autoridad fiscal 67
Reserva de datos que conozcan las autoridades fiscales 68
El derecho penal fiscal 68
La garantía del interés fiscal 70
Prescripción del crédito fiscal 71
Procedimientos administrativos 73
Procedimiento administrativo de ejecución 74
Procedimiento contencioso administrativo 75

III. Disposiciones generales del Código Fiscal de la Federación

Gregorio Rodríguez Mejía

INTRODUCCIÓN

No parece inútil reiterar que el sistema jurídico fiscal mexicano tiene como columna vertebral el Código Fiscal de la Federación.

La aseveración anterior se justifica por la frecuente referencia que las otras leyes de la materia hacen de aquél y por la experiencia del maestro que al explicar cualquiera de los ordenamientos fiscales, debe apoyarse en las disposiciones contenidas en el mismo, para hacer completa y más precisa su cátedra.

Con la idea expresada a la vista, a continuación expondré los principales aspectos de la citada ley, no sin advertir que un estudio completo de la misma ocupa más espacio y tiempo que el de que se dispone.

El Código Fiscal de la Federación está dividido en seis títulos que son los siguientes:

Título I
Disposiciones generales.
Título II
De los derechos y obligaciones de los contribuyentes.
Título III
De las facultades de las autoridades fiscales.
Título IV
De las infracciones y delitos fiscales.
Título V
De los procedimientos administrativos.
Título VI
Del procedimiento contencioso administrativo.

Los títulos I, II y III se desarrollan en un solo capítulo cada cual, el IV en dos, el V en tres y el VI en doce; alguno de los capítulos de los títulos V y VI, a su vez, se desarrollan en secciones.

Como en cualquier otro texto de contenido jurídico, la división anterior es una necesidad de la materia regulada.

Por desgracia, en algunas leyes de nuestro sistema fiscal existe desorden en la distribución del articulado, lo que hace más problemático su, ya de por sí difícil, análisis.

En los párrafos siguientes procuraré presentar el contenido del Código Fiscal de la Federación, especialmente el título I, que es de aplicación en toda nuestra legislación fiscal y tocaré otros aspectos que me parecen importantes.

SUJETOS PASIVOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

El artículo 1º del Código Fiscal alude a los sujetos pasivos de la relación obligacional fiscal.

A pesar de las constantes críticas formuladas al enunciado genérico de los sujetos pasivos de esta relación, tanto en el Código Fiscal como en otras leyes de la materia, se habla de la obligación de las personas físicas y morales de contribuir para los gastos públicos. Este vicio parte de la fracción IV del artículo 31 constitucional, el cual, aunque no habla de personas físicas y morales, se refiere a los mexicanos.

Olvidándonos de la crítica que pueda hacerse al precepto constitucional citado, ha de recordarse que no es necesaria la capacidad jurídica de persona física o moral, para ser sujeto pasivo de las contribuciones, pues ello dejaría al Estado en situación de no obtener diversos ingresos, por la vía de las contribuciones, ya que frecuentemente no existe persona física o moral, y la obligación fiscal se produce.

En la parte relativa el citado artículo del Código Fiscal indica: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas."

Considero que la expresión "persona física y moral" debe sustituirse por la de "entidad" u otra equivalente.

SUPLETORIEDAD DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El artículo que se comenta a continuación se refiere a la supletoriedad del Código, en toda la materia fiscal, señalando: "Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte."

Ha sido evidente y preciso el criterio de nuestro legislador: la circunstancia de que, según el artículo 133 constitucional, la "Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la

misma, celebrados y, que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado serán la Ley Suprema de toda la Unión", de ninguna manera quiere decir que este Código, en caso de discrepancia con algún tratado deba ceder su régimen.

Este criterio aparece en diversas disposiciones de nuestra legislación fiscal; por ejemplo, el artículo 1° de la Ley Aduanera indica: "Las disposiciones de las leyes señaladas en el párrafo primero se aplicarán sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte."

Este tema tiene proyecciones que no pueden tratarse en este estudio; sólo hago manifiesto que tal es el criterio que en la aplicación e interpretación del Código Fiscal debe seguirse.

EL ESTADO, SUJETO PASIVO DE CONTRIBUCIONES

El párrafo segundo de este primer artículo del Código Fiscal, hace la pertinente aclaración que el Estado es sujeto pasivo de contribuciones "únicamente cuando las leyes lo señalen".

Digo que se trata de una aclaración pertinente, porque, en vista de que el Estado, en este caso, se cobra y se paga a sí mismo las contribuciones, parecería absurdo, como vulgarmente se dice, que la operación consistiese en que el secretario de Hacienda sacase de uno de sus bolsillos un dinero para depositarlo en otro de su mismo traje.

Existen diversas razones para que el Estado haga las veces de sujeto pasivo y de sujeto activo en la misma relación obligacional: algunas prácticas, pues, ningún proveedor vendería al Estado un bien cuya enajenación estuviera gravada con el impuesto al valor agregado, si el comprador no aceptase la traslación del gravamen; en otros casos, tal vez la posición del Estado como empresario dejaría en desventaja a particulares dedicados al mismo giro, si aquél no tuviese que pagar impuestos.

LOS ESTADOS EXTRANJEROS EXENTOS DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES

El tercer párrafo de este artículo 1° del Código Fiscal dice: "Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados."

Creo que en casos de reciprocidad resulta justificada la exención, como también se justifica que dicha exención se limite a los estados, y no beneficie las instituciones o entidades que les pertenecen, porque no son técnicamente los

mismos estados; si esto último no se cumpliese, sería tanto como exigir a un estado extranjero que no cobrase impuestos a una empresa propiedad de nuestro gobierno.

RESPONSABILIDADES FISCALES

Finalmente, el último párrafo del precepto en comentario hace responsables fiscales (no sujetos pasivos) a toda persona (y según el criterio de sujeto pasivo que antes he expuesto), o entidad, que por cualquier circunstancia esté sometida a nuestro derecho.

LAS CONTRIBUCIONES

El artículo 2° del Código Fiscal enuncia y conceptúa las contribuciones; las que divide en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Pienso que el concepto de impuestos que nos da el actual código es un tanto erróneo, pues además de dar por conocidos los elementos que los integran y de reiterar el error de indicar que es a cargo de personas físicas y morales, lo hace por exclusión, diciendo que son contribuciones que no son de las otras enunciadas.

El concepto de impuesto que da el código es el siguiente:

> I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Me parece que los conceptos de otras contribuciones, con excepción del de derechos, no tiene interés para este trabajo, por lo que aludo solamente a éste.

LOS DERECHOS

Los derechos considerados ingresos del Estado, anteriormente fueron conceptuados como contraprestaciones que percibía esta entidad pública por un servicio que prestaba.

La fracción IV del artículo que se viene citando conceptúa los derechos diciendo:

> Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos.

También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL

Se ha preocupado el legislador por conservar en el Código Fiscal una norma que se ajusta a la seguridad jurídica que consagra nuestra Constitución; esa norma se contiene en el artículo 5° del Código Fiscal, que dice:

> Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.
>
> Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

DETERMINACIÓN Y PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES

Otro artículo, guía básica de aplicación de las normas fiscales, es el 6° del Código, que señala el momento en que se causan las contribuciones y la ley según la cual se han de determinar y pagarse; este precepto indica que las contribuciones se causan conforme se realiza el hecho generador del crédito fiscal y se determinan de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de la realización de tal circunstancia.

Por lo que hace a la prohibición de aplicación retroactiva de las leyes fiscales, el citado artículo 6° marca, en la forma que se expresa, los tiempos, parámetro para saber si la norma se aplicó violando el precepto constitucional.

El artículo 7° del mismo Código Fiscal completa el criterio para calificar o no de retroactiva la aplicación de la ley fiscal; este artículo señala que ésta y su reglamento, así como las "disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Federación*, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior".

Se completa la anterior idea con el señalamiento por el artículo 6° de que si bien las contribuciones han de determinarse y pagarse con ajuste a la ley vigente en el momento de su causación, a las mismas han de aplicarse "las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad".

A fin de evitar una violación a esta última aclaración, conviene recordar que las normas procesales no han de establecer derechos de fondo, pues si ello sucediese, resultaría nugatoria la primera parte del precepto.

El artículo 6° da otras reglas que sujeto pasivo y sujeto activo contribucionales han de tener presentes al cumplir o al aplicar la ley, señalando que: "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario."

En relación con el párrafo transitorio, vale la pena aclarar que las contribuciones, entre otras divisiones, adoptan la de autoaplicativas y heteroaplicativas. De acuerdo con la lógica de la denominación de cada tipo de éstas, las primeras las determina y cubre el contribuyente, sin más intervención del fisco que el recibo por cobro de las mismas; en tanto que las segundas, las determina y cobra el fisco.

De lo dicho se sigue que si el contribuyente omite determinar las contribuciones autoaplicativas, o lo hace incorrectamente, será suplido por el fisco.

De la consecuencia anterior se sigue que la determinación presuntiva, a que más adelante me referiré, será de contribuciones autoaplicativas, pues la hace el fisco por omisión del contribuyente.

Continúa el artículo 6° del código aludiendo a otra materia; el siguiente párrafo se refiere a la época en que han de pagarse las contribuciones.

Por razones diversas, las contribuciones han de ser cubiertas también en diversas épocas; igualmente los pagos provisionales de las mismas se harán en fechas diversas, según el tipo de contribución; por ello, el legislador señaló normas generales al efecto. El párrafo siguiente de este artículo indica que cuando se calculan las contribuciones por periodos que la ley establece, o cuando se trate de las que se retienen o se recaudan han de cubrirse a más tardar el 17 del mes siguiente a la terminación del periodo en que se produzca cualquiera de ambas circunstancias, y que en "cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación".

Mas recuérdese que el Código Fiscal da normas generales y en las leyes específicas se pueden establecer algunas variantes para hacer más fácil el cumplimiento de la obligación fiscal; así, la Ley del Impuesto sobre la Renta indica:

> Artículo 80. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. Cuando quienes hagan los pagos correspondientes realicen pagos provisionales trimestrales en los términos de esta ley, efectuarán las retenciones respectivas mensualmente, debiendo realizar los enteros correspondientes en forma trimestral conjuntamente con sus declaraciones de pagos provisionales. No se efectuará retención a las personas que únicamente perciban salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

Agrega el artículo 6° del Código Fiscal, dando otra norma valedera para el régimen general de otras leyes, que si un obligado a retener contribuciones no lo hiciere, de cualquier manera deberá cubrir lo que debió retener.

A continuación el artículo que se comenta establece la previsión para el contribuyente de exigir (el código dice "obtener") de la oficina recaudadora el recibo oficial o la forma valorada respectivos.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR DE LAS LEYES FISCALES

Antes ya se hizo referencia a la época de entrada en vigor de las leyes fiscales como igualmente a que esta época tiene interés para determinar cuál es la norma vigente al momento que se produce la obligación y según la cual ha de determinarse y cubrirse la contribución, so pena de que pueda hablarse de aplicación retroactiva de la ley, cuando se haga valer una que haya entrado en vigor posteriormente a dicho momento.

En este caso se viola el artículo 14 constitucional que, como es sabido, indica que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Los artículos 6° y 7° del Código Fiscal han de tenerse presentes para evitar la violación del 14 constitucional.

TERRITORIO NACIONAL PARA EFECTOS FISCALES

Dado que el domicilio y la ubicación de la fuente de las contribuciones dan el criterio para determinar el sujeto pasivo, habrá que saber si el domicilio del ente obligado a contribuir se ubica en la jurisdicción de México; así como habrá que determinar si la fuente de la contribución se ubica en la misma jurisdicción. El territorio nacional marca la jurisdicción del fisco mexicano, luego habrá que precisar este territorio.

El artículo 8° del Código Fiscal nos dice:

> Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

El territorio nacional se encuentra especificado en el artículo 42 constitucional, el que, como se sabe, ha sufrido modificaciones para estar acorde con el derecho internacional moderno.

En virtud del domicilio, todas las personas o entidades cuyo domicilio se ubique en territorio nacional han de contribuir para los gastos públicos de México; por otra parte, toda persona o entidad cuya fuente de ingreso gravado se localice en nuestro territorio, tienen la misma obligación.

SUJETOS PASIVOS EN VIRTUD DE SU RESIDENCIA EN MÉXICO

Continuando con la materia enunciada en los últimos párrafos, conviene definir, como lo hace el Código Fiscal, quiénes son residentes en territorio de México; el artículo 9° del Código Fiscal da el criterio para ello.

Según este artículo la ley considera residentes en México a las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en nuestro territorio y no hayan estado en

otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido residencia para efectos fiscales en ese otro país.

Igualmente se consideran residentes en México los funcionarios y trabajadores del Estado, que siendo de nacionalidad mexicana, presten sus servicios fuera del país, sin importar el tiempo en que lo hagan.

En cuanto a personas morales, se consideran residentes en territorio nacional y, consecuentemente, sujetos pasivos del impuesto mexicano, las que en el mismo hayan establecido la administración principal de su negocio. Otro tanto habría que decir de otros entes económicos, sin personalidad jurídica, como los patrimonios afectación.

El artículo del Código Fiscal que se comenta, establece la presunción de que las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional. La presunción mencionada es *juris tontum*, pues se desvirtuará con la prueba conducente.

Termina el artículo 9° indicando que las personas físicas acreditarán su residencia en el extranjero y, consecuentemente, no serán sujetos pasivos de la relación tributaria mexicana, mediante constancia que expida la autoridad competente.

No se puede concluir el comentario del artículo 9° del Código Fiscal, cuyo propósito es dar criterio para la determinación de los sujetos pasivos de la relación obligacional tributaria mexicana, sin recordar que en tanto en algunos estados extranjeros los criterios para determinar los sujetos pasivos contribucionales incluyen la nacionalidad, México ha desechado ese criterio por impráctico, ya que resulta inútil hablar de contribuyentes que nuestro fisco no puede hacer objeto de la facultad económica-coactiva, en caso de que omitiesen el pago de sus contribuciones.

EL DOMICILIO FISCAL

El domicilio es un punto de referencia para el fisco y el lugar en que puede emplazar y notificar a los contribuyentes, así como exigirles el cumplimiento de algunas obligaciones; de ello se deriva la importancia de su identificación para efectos fiscales.

> Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a la ley se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con el artículo 10 del Código Fiscal. 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.

Resulta casi superfluo aludir a la importancia que para el fisco y para los contribuyentes tiene la determinación precisa del domicilio.

¿Dónde notificar al contribuyente acuerdos o resoluciones del fisco, que para aquél producen derechos u obligaciones, si no se conoce su domicilio?

Recuérdese que las notificaciones son tan importantes, que de ellas puede depender el éxito o el fracaso de un juicio o proceso.

LOS EJERCICIOS FISCALES

Ha de empezarse este punto por el concepto de ejercicio fiscal.

Frecuentemente nuestro léxico jurídico-fiscal no concuerda en sus conceptos con los aportados por un diccionario común; esto acontece con la expresión ejercicio fiscal.

Expresiones como la de "ejercicio fiscal" se encuentran frecuentemente en el vocabulario de los estudiosos del derecho y en los cuerpos legales. El origen de las mencionadas expresiones se localiza en la historia del derecho, pero frecuentemente los conocedores no reparan en su búsqueda y los legos de la materia no suelen entender esas palabras, cuyo uso presupone un conocimiento técnico-jurídico.

La expresión "ejercicio fiscal" alude a un lapso en el que se suman los ingresos y de esa suma se hacen las deducciones que la ley autoriza, para llegar a la base sobre la que se calcula el impuesto.

Volviendo a nuestra materia, habrá que recordar que el artículo 11 del código dice:

> Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1° de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

El artículo continúa orientando para que el contribuyente haga criterio en los casos de liquidación, fusión o escisión de sociedades; el segundo párrafo indica:

> En los casos en que una sociedad entre en liquidación, sea fusionada o se escinda, siempre que la sociedad escindente desaparezca, el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que entre en liquidación, sea fusionada o se escinda, respectivamente. En el primer caso, se considerará que habrá un ejercicio por todo el tiempo en que la sociedad esté en liquidación.

CÓMPUTO DE PLAZOS

Otro aspecto importante del régimen general en la materia que se estudia es el relativo a los plazos.

Conocer el régimen de los plazos en lo fiscal es interesante, pues las obligaciones fiscales han de cumplirse en el tiempo.

Olvidar lo anterior puede traer especialmente dos tipos de consecuencias para el contribuyente: *a*) cometer infracciones, *b*) perder el beneficio de la extinción de su obligación, por prescripción.

Ha de recordarse, además, que los plazos (llamados por los procesalistas durante mucho tiempo "términos") los señala la ley para que durante los mismos se tramiten recursos y se cumplan obligaciones.

De lo anterior se deduce la necesidad de que se tenga un preciso criterio para el cómputo de los plazos.

En relación con esta materia, el artículo 12 del Código Fiscal señala:

> En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1 de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1 y 5 de mayo; el 1 y 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1 de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre.
>
> Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.
>
> En los plazos establecidos por periodos y aquellos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computarán todos los días.
>
> Cuando los plazos se fijen por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquel en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquel en que se inició. En los plazos que se fijen por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.
>
> No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Lo dispuesto en este artículo es aplicable, inclusive cuando se autorice a las instituciones de crédito para recibir declaraciones. También se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil, cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas.
>
> Las autoridades fiscales podrán habilitar los días inhábiles. Esta circunstancia deberá comunicarse a los particulares y no alterará el cálculo de plazos.

Como se observa, para efectos de cómputo hay dos tipos de plazo, el fijado en días y el fijado en periodos; en el primer tipo, se cuentan sólo los días llamados hábiles; en el segundo, todos.

La prórroga hasta el día hábil siguiente a la extinción calendárica del plazo resulta lógica, ya que al contribuyente, de otra manera, le sería imposible cumplir su obligación en día inhábil.

La habilitación de tiempo ha de comunicarse al contribuyente para que éste ajuste sus acciones a los tiempos hábiles.

El artículo 13, continuando con el régimen de los plazos, señala la habilitación de tiempo para la realización de diligencias que ha de llevar a cabo la autoridad fiscal.

Se justifica la habilitación aludida, pues truncar una diligencia porque haya concluido el tiempo hábil, puede provocar que el contribuyente impida o estorbe la continuación de la misma cuando se reanude el tiempo hábil.

El segundo párrafo del artículo 13 indica que se puede habilitar tiempo para concluir una visita domiciliaria.

La justificación de la habilitación en los casos previstos por este párrafo es evidente; pues las autoridades han de cumplir sus funciones en el tiempo en que se llevan a cabo las operaciones que han de verificar o comprobar, o ejecutar algunas diligencias del procedimiento administrativo de ejecución en los tiempos en que los contribuyentes puedan ser notificados o requeridos.

La misma razón antes aducida para justificar la continuación de diligencias, opera cuando se trata del aseguramiento de bienes, pues podía suceder que de no continuarse la operación relativa, el contribuyente hiciese nugatoria la facultad del fisco para llevarla a cabo cuando se reanudase el tiempo hábil.

CONCEPTO DE ENAJENACIÓN PARA EFECTOS FISCALES

Con el propósito de orientar a contribuyentes y autoridades, el Código Fiscal da conceptos como el de enajenación.

El concepto que se analiza es de trascendencia para diversas clases de leyes, como la del Impuesto sobre la Renta o la Ley al Valor Agregado.

En el artículo 14 del Código Fiscal aparecen enumeradas operaciones que pudieran ser consideradas no enajenación; por ello es importante su conocimiento, ya que por diversas leyes serán sometidas al régimen de este acto jurídico; por lo que al leer este artículo con gran cuidado, se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado, con excepción de los actos de fusión o escisión a que se refiere el artículo 14-A.

II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

III. La aportación a una sociedad o asociación.

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su

designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada, así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobren los créditos correspondientes.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A de este Código.

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.

El artículo transcrito es extenso, pero he preferido hacer tanto de éste como de otros las transcripciones, a expresarlos en palabras diversas, que en algunos casos desvirtúan lo que el legislador quiso indicar.

En cada fracción del artículo transcrito existe razón para considerar la operación mencionada como enajenación, pues en todos los casos se alude a transmisión de propiedad, que es lo característico de la enajenación.

Era necesaria la inclusión de este artículo, con todas sus fracciones, ya que si no se analizan los efectos de algunas de las operaciones mencionadas, podía pensarse que no implican la transmisión de la propiedad.

Es importante que se precise cuándo se considera efectuada una enajenación en territorio nacional, pues esas enajenaciones dan origen al derecho de México de cobrar impuestos sobre ellas, sin importar quién las lleve a cabo.

También es importante tener presente que el adquirente de los bienes enajenados se considerará propietario de los mismos para efectos fiscales, pues este adquirente será en lo sucesivo responsable de las contribuciones que van aparejadas a la propiedad que adquiere (se trata de lo que en la materia se llama responsabilidad objetiva).

A efecto de hacer entendible por cualquier interesado el alcance de la fracción IV del artículo 14, el 15 indica:

Para efectos fiscales, arrendamiento financiero es el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso,

obligándose esta última a liquidar, en pagos parciales como contraprestación, una cantidad en dinero determinada o determinable que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios y a adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales que establece la ley de la materia.

En las operaciones de arrendamiento financiero, el contrato respectivo deberá celebrarse por escrito y consignar expresamente el valor del bien objeto de la operación y la tasa de interés pactada o la mecánica para determinarla.

La razón de la inclusión de este artículo es que la expresión "arrendamiento financiero" tiene para muchas personas un significado que no acaban de captar. Antes de la inclusión del citado artículo era frecuente la consulta al abogado, del significado de la expresión a que se alude.

El que se exija que la operación de arrendamiento financiero se haga constar por escrito es con el propósito de dar a la autoridad criterio para el cobro del gravamen fiscal. Igual razón que la anterior existe para exigir que el valor del bien objetivo de la operación que se estudia y los intereses pactados se fijen por escrito. Si la formalidad requerida para esta operación no se diese, resultaría difícil al fisco determinar los impuestos que la misma causa.

ESCISIÓN DE SOCIEDADES Y EL RÉGIMEN FISCAL A QUE SE SOMETE

Con propósito de dar criterio para el cumplimiento de las obligaciones fiscales que de la operación respectiva surgen, el Código Fiscal, complementando la Ley General de Sociedades Mercantiles, nos da el concepto de escisión de sociedades.

El artículo 15-A del Código Fiscal, relativo a la operación de la escisión, agrega al concepto genérico de escisión los elementos para que la misma se considere hecho generador del crédito fiscal, sometido a la ley mexicana; exige que sociedad escindente y sociedades escindidas tengan residencia en territorio nacional.

El mencionado artículo 15-A señala:

Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escindente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas. La escisión a que se refiere este artículo podrá realizarse en los siguientes términos:

a) Cuando la escindente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin que se extinga; o

b) Cuando la escindente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital a dos o mas escindidas, extinguiéndose la primera.

No es el único caso en que las leyes fiscales definen, mediante la exigencia de circunstancias o condiciones, el criterio para considerar operaciones que son hechos generadores del crédito fiscal en México; por lo que habrá que atender a tales definiciones para que el régimen fiscal sea exacto; así, la Ley del Impuesto sobre la Renta al referirse a sociedades controladoras (art. 57-A) exige, para considerarlas como tales en México, que se trate de una sociedad residente en este territorio.

QUÉ HA DE ENTENDERSE POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES

Teniendo en cuenta que las actividades empresariales son frecuentemente hechos generadores del crédito fiscal, será indispensable identificarlas para este efecto.

El artículo 16 del Código Fiscal da criterio para identificar las actividades aludidas, por lo que todo interesado en la aplicación de las leyes que las aluden ha de leerlo.

En relación con el mencionado artículo habrá que aclarar que no todas las actividades empresariales identificadas por el mismo, son hechos generadores del crédito fiscal.

De identificar las actividades gravadas se encargan diversas leyes de la materia.

La aclaración anterior es necesaria, pues de entre las actividades que enuncia el artículo 16 algunas no siempre son hechos generadores del crédito fiscal.

OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS

Con el reiterado propósito de orientar en la aplicación de otras leyes fiscales, el Código en el artículo 16-A nos da el concepto de operaciones financieras derivadas, de la siguiente manera:

Se entiende por operaciones financieras derivadas las siguientes:

> I. Aquellas que se realizan en mercados reconocidos en las cuales una de las partes adquiere el derecho o la obligación a adquirir o enajenar a futuro mercancías, acciones, títulos, valores, divisas u otros bienes a un precio establecido al celebrarlas o a recibir o a pagar la diferencia entre dicho precio y el que tengan esos bienes a su vencimiento, o bien, el derecho o la obligación a celebrar una de estas operaciones.
>
> II. Aquellas que se realizan en mercados reconocidos en las que se liquidan diferencias entre precios, índices o canastas de precios o tasas de interés convenidos al inicio de la operación y cuyo resultado depende de las fluctuaciones que tengan en el mercado a una fecha determinada los precios, índices o canastas de precios o tasas de interés pactadas.
>
> III. Aquellas en las que se enajenen en el mercado secundario los títulos de crédito en los que se contengan las operaciones mencionadas en las fracciones anteriores.
>
> Las operaciones financieras derivadas a que se refiere este artículo serán entre otras, las que conforme a las prácticas comerciales generalmente aceptadas se efectúen con instrumentos conocidos mercantilmente bajo el nombre de futuros, opciones, coberturas y "waps", que se realicen en mercados reconocidos y con las condiciones que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, las cuales podrán determinar las operaciones que, en adición a las mencionadas en este párrafo, se consideran como operaciones financieras derivadas.

A las operaciones mencionadas se les suele llamar en el estudio de la economía, operaciones a término o de futuro, y en el derecho civil, promesa de contrato, anticontrato o contrato preliminar.

Es urgente que el estudioso del derecho fiscal conozca en todos sus aspectos el lenguaje bursátil moderno; pues frecuentemente las expresiones que lo integran no son explicadas en las leyes que debieran hacerlo.

El régimen fiscal de las operaciones aludidas por el artículo transcrito debe atenderse cuidadosamente, ya que dichas operaciones producen diversas consecuencias que se traducen en hechos generadores del crédito fiscal.

Es recomendable que se lean los artículos 16-B y 16-C del mismo código y que cada expresión utilizada en el último párrafo del 16-A sea conocida en su alcance.

Lo anterior lo exige el conocimiento del régimen fiscal en los negocios bursátiles modernos.

DETERMINACIÓN DE VALOR DEL INGRESO CUANDO ÉSTE ES EN ESPECIE

Ya que las contribuciones, según el artículo 20 del Código Fiscal y otros relativos, han de pagarse en efectivo, y la ley no excluye la posibilidad de daciones en pago, o el cumplimiento de la obligación mediante bienes distintos, cuando esto acontezca el valor de tales bienes debe cuantificarse, siguiendo las normas del Código Fiscal de la Federación.

Igualmente habrá que cuantificar los bienes que percibe como contraprestación el prestador de un servicio, ya que sobre la cuantía en efectivo debe determinarse el impuesto; esto con sujeción al artículo 17 del Código Fiscal.

El artículo 17 del Código Fiscal señala:

> Cuando se perciba el ingreso en bienes o servicios, se considerará el valor de éstos en moneda nacional en la fecha de la percepción, según las cotizaciones o valores en el mercado, o en defecto de ambos el de avalúo. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable tratándose de moneda extranjera.
>
> Cuando con motivo de la prestación de un servicio se proporcionen bienes o se otorgue su uso o goce temporal al prestatario, se considerará como ingreso por el servicio o como valor de éste, el importe total de la contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcionen o se conceda su uso o goce con el servicio de que se trate.

El Código Fiscal sólo da criterios generales, por lo que algunas veces habrá que leer la ley fiscal especial que proporciona el específico, teniendo en cuenta el primero; así el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado indica en el segundo párrafo:

> En las permutas y pagos en especie, el impuesto al valor agregado se deberá pagar por cada bien cuya propiedad se trasmita, o cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste.

No interesa en este punto hacer crítica del artículo de la ley citada (aunque amerita un análisis especial, debido al doble gravamen que se configura); lo único

que importa, es observar que en el caso previsto han de cuantificarse los valores que en reciprocidad se otorgan por los contratantes, o se entregan en dación en pago, para, sobre el valor en efectivo que resulte, hacer la determinación de los impuestos.

LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

Como el tema de la actualización de las contribuciones amerita detallado estudio, que rebasa el espacio de este comentario, sólo se indica que:

La actualización, en este caso, es señalar en el presente el valor monetario de un derecho o de una obligación que se produjeron en el pasado, o dar ese mismo valor presente a un bien.

La actualización de valores en la materia fiscal es indispensable, en especial cuando no se ha cubierto oportunamente una contribución, o no se ha hecho una devolución en el tiempo debido.

Si la actualización no se realizase, quien percibe la prestación o contraprestación, o la devolución de una cantidad, seguramente que no recibiría el valor a que tiene derecho.

En tiempos en que por cualquier circunstancia cambien los precios o el valor adquisitivo del dinero, la actualización es indispensable.

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 17-A ordena la actualización. El mencionado artículo establece:

> El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones no se actualizarán por fracciones del mes.
>
> En los casos en que el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.
>
> Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el periodo de que se trate.
>
> Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.

El último párrafo del artículo citado hace la aclaración pertinente, recordando que los accesorios de las contribuciones participan de la naturaleza de éstas (art. 2°); consecuentemente, como las contribuciones son exigibles aun por la fuerza, mediante la facultad económico-coactiva, también las cantidades que produce la actualización de una contribución serán exigibles por esta vía.

El artículo hace referencia a la actualización de los valores de bienes y de operaciones, aun cuando en lugar de la copulativa "y" emplea "u", como si se tratase de algo opcional o reiterativo.

¿Por qué actualizar el valor de bienes? Por diversas razones fiscales; por ejemplo, los valores de los inmuebles han de actualizarse porque sobre éstos existe el impuesto predial y el valor, en este caso, es la base del impuesto; igualmente ha de actualizarse el valor de los activos para efectos del impuesto correspondiente, como también debe actualizarse el valor de bienes de que por cualquier circunstancia priva de su propiedad el Estado a sus dueños; así debe actualizarse el valor de cualesquiera bienes, cuando de ello depende la base del gravamen o su importe para efectos de un pago o adjudicación fiscal.

LA CAUSACIÓN Y EL PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES

Al aludir al artículo 6° del Código Fiscal, se señaló la ley que regula la causación y determinación de las contribuciones; ahora corresponde agregar en qué especie se causan y pagan; así como añadir los criterios para determinarlas, y el orden en que deben cubrirse.

El artículo 20 del código nos da las normas para resolver las diversas cuestiones que se plantean en los subtemas apuntados, dichas normas son las siguientes:

> Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.
>
> En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el índice nacional de precios al consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el *Diario Oficial de la Federación* dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda.
>
> Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el *Diario Oficial de la Federación* el día anterior a aquel en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.
>
> Cuando las disposiciones fiscales permitan el acreditamiento de impuestos o de cantidades equivalente a éstos, pagados en moneda extranjera, se considerará el tipo de cambio que corresponda conforme a lo señalado en el párrafo anterior, referido a la fecha en que se causó el impuesto que se traslada o en su defecto cuando se pague.
>
> Para determinar las contribuciones al comercio exterior, así como para pagar aquellas que deban efectuarse en el extranjero, se considerará el tipo de cambio que publique el Banco de México en términos del tercer párrafo del presente artículo.
>
> La equivalencia del peso mexicano con monedas extranjeras distintas al dólar de los Estados Unidos de América que regirá para efectos fiscales, se calculará multiplicando el tipo de cambio a que se refiere el párrafo tercero del presente artículo, por el

equivalente en dólares de la moneda de que se trate, de acuerdo con la tabla que mensualmente publique el Banco de México durante la primera semana del mes inmediato siguiente a aquel al que corresponda.

Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México; los cheques personales únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el Reglamento de este Código.

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de ejecución.

II. Recargos.

III. Multas.

IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.

El primer párrafo del artículo transcrito nos da la norma de que las contribuciones se causan y pagan en nuestra moneda; pero también alude, sin precisar definitivamente, al caso en que en el extranjero se pague en moneda del país de que se trate, aunque no indica que ha de hacerse el pago convirtiendo la moneda extranjera en nacional, según el tipo de cambio vigente.

El recurrir al índice nacional de precios al consumidor da al contribuyente la certeza de lo que ha de pagar por contribuciones.

También el que el código remita al tipo de cambio en la fecha en que se causó el impuesto constituye seguridad relativa al importe de la obligación del contribuyente.

Otro tanto puede decirse del contenido del tercer párrafo del precepto que alude al régimen del acreditamiento, pues también remite a la fecha de causación del impuesto.

El que ha de observarse el tipo de cambio de moneda extranjera que publique el Banco de México en el *Diario Oficial de la Federación*, no sólo parece justo, sino que además constituye principio de seguridad jurídica para deudor y acreedor fiscales.

El que para obtener la equivalencia del peso mexicano con monedas extranjeras diversas del dólar de Estados Unidos de América se haya de recurrir primero a la equivalencia de éste en aquéllas, se debe a que para los mexicanos resulta más sencillo convertir nuestros pesos en dólares que en otras monedas y por el conocimiento que produce la publicación en México del tipo de cambio.

El orden de los pagos que aparece en este artículo sigue el criterio legal generalizado de que el que es primero en tiempo es primero en derecho y el legal de que han de cubrirse en orden, los gastos de ejecución, los recargos, las multas y al final las indemnizaciones por el daño que sufre el fisco en los casos en que un cheque que se le entregue en pago de sus créditos no sea cubierto por el banco librado. Respecto a lo último se recuerda que la mencionada indemnización la establece en forma más enérgica el artículo 193 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

El artículo 20-bis orienta en la manera como se obtiene el índice nacional de precios a que se alude en el artículo transcrito.

ACTUALIZACIÓN DE CONTRIBUCIONES Y RECARGOS

La actualización de las contribuciones y los recargos ameritan estudio especial, pues se dan en toda clase de créditos fiscales.

Ya se definió la actualización, y con la brevedad de esta colaboración ha quedado estudiada; hace falta que nos refiramos a los recargos.

El artículo 21 del Código Fiscal que alude a actualización y recargos, señala que:

> Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

Como indica el precepto, los recargos representan una indemnización a que tiene derecho el fisco en los casos en que se le cubran tardíamente las contribuciones, como cualquier acreedor tiene derecho a la misma cuando su crédito no se le cubra oportunamente.

El último párrafo del artículo indica:

> El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere.

También la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito en el artículo 193 establece la mencionada indemnización por la falta de pago de cheques con que se cubren obligaciones.

La ley mercantil a que alude el párrafo anterior condiciona la obligación de indemnizar por la devolución de cheques sin pagar, a que la devolución se produzca como consecuencia de causa imputable al librador. El Código Fiscal antes del 15 de diciembre de 1995, no tomaba en cuenta la circunstancia aludida, pues sólo decía:

> El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo La indemnización mencionada, el monto del cheque y en su caso los recargos, se requerirán y cobrarán mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad penal que en su caso procediere.

El Código Fiscal en su versión actual, siguiendo el que parece criterio justo, señala la descarga del contribuyente de pagar la indemnización cuando acredite fehacientemente, con las pruebas documentales que el pago no se realizó por causas ajenas al mismo. La modificación, como se indica, es lógica y justa; probablemente en el futuro se obligue al banco librado que cubra esa indemnización cuando la devolución se deba a causa que se impute a sus dependientes o a su sistema electrónico.

Termina el precepto diciendo:

> En el caso de aprovechamientos, los recargos se calcularán de conformidad con lo dispuesto en este artículo sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere este artículo. No causarán recargos las multas no fiscales.
>
> En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.

La aclaración de que no causarán recargos las multas "no fiscales" deja en la posibilidad al fisco de que tratándose de las que sí son fiscales, cobre sobre las mismas los recargos que menciona el precepto a que se viene aludiendo.

El último párrafo del artículo 21 del código coincide con la prohibición del artículo 28 constitucional, pues el mismo efecto económico produce la exención de impuestos que de cualquier otro crédito fiscal, y la actualización de contribuciones produce nuevos créditos fiscales, como los producen los recargos.

Ante la idea errónea de algunas personas de considerar los recargos como penas, habrá que reiterar que son indemnización y de ninguna manera se causan por infracción a las disposiciones fiscales, como se causan las multas.

De lo dicho en el párrafo anterior se sigue la diferencia entre recargos y multas. También habrá que agregar que si una contribución se cubre tardíamente, se está cometiendo infracción y el fisco, como lo indica el artículo 70 del código, cobrará los recargos, como accesorios de contribución omitida y la multa por la infracción que amerita el incumplimiento.

DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO INDEBIDO

En el artículo 25 que aparecía en anteriores ediciones a la actual del Código Fiscal de la Federación se indicaba que el pago de un adeudo fiscal podía hacerse "bajo protesta".

También aparecían en el Código Fiscal (arts. 26 y 27) las condiciones para la devolución de pagos indebidamente hechos. Quien hacía el pago bajo protesta, debía inconformarse con el mismo en plazo señalado por la ley, so pena de que la protesta no produjese efecto alguno.

El artículo 22 actual del código se refiere a la obligación que el fisco tiene de devolver, ya sea de oficio o a petición del interesado, indicando:

> Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Las autoridades fiscales podrán autorizar, de conformidad con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general, que los certificados se expidan a nombre de un tercero. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firme de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.
>
> Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto queda insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del antepenúltimo párrafo de este artículo.
>
> Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cincuenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale el Reglamento de este Código. El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquel en que la devolución se efectúe. Si la devolución no se efectuare dentro del indicado plazo de cincuenta días, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada. Cuando el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada.
>
> El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal la devolución de dichas cantidades y el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente y a partir de que se efectuó el pago. La devolución a que se refiere este párrafo se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente. En lugar de solicitar la devolución a que

se refiere este párrafo, el contribuyente podrá compensar las cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma contribución.

En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en diez años.

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, sin que medie más trámite que la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicaría resolución favorable al contribuyente. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de devolución.

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

La devolución mediante los certificados a que se refiere el primer párrafo de este artículo sólo se podrá hacer cuando los contribuyentes tengan obligación de retener contribuciones, de efectuar pagos provisionales mediante declaración y cuando así lo soliciten.

Lo dispuesto en el cuarto párrafo de este artículo también será aplicable cuando las autoridades fiscales hayan efectuado compensación de oficio en los términos del penúltimo párrafo del artículo 23.

He hecho la transcripción completa del artículo 22 por el interés que representa y porque, en buena parte, el texto actual es producto de modificaciones introducidas recientemente.

El precepto copiado amerita diversos comentarios.

La obligación de las autoridades fiscales de devolver lo que indebidamente se ha pagado concuerda con la genérica que se establece a cualquier otro acreedor que haya cobrado de más de su crédito.

El que la devolución "pueda" hacerse de oficio no quiere decir que no tenga el fisco la obligación de devolver lo que le ha sido pagado indebidamente.

Que la devolución se haga directamente a quien sufrió el gravamen, evita la posibilidad de abusos de retenedores.

El plazo de 50 días para hacer la devolución de lo indebido parece lógico; lo que no parece lógico ni justo, es que los intereses que ha de pagar el fisco sólo se calculen a partir de la expiración de dicho plazo y que para que el contribuyente tenga derecho a que el cálculo se retrotraiga a la fecha en que hizo el pago indebido debe interponer los medios de defensa que le asistan. Véase que el artículo, estableciendo trato desigual, entre fisco y contribuyente, indica que si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos a partir de la fecha de la misma.

Por lo que hace al plazo de prescripción de la obligación de devolver lo pagado indebidamente, el mismo concuerda con el contenido en el artículo 146 del Código Fiscal que es de cinco años.

COMPENSACIÓN ENTRE CONTRIBUYENTES Y FISCO

Según el derecho civil, la compensación se da en los casos en que acreedor y deudor lo son recíprocamente; si los créditos fuesen de la misma cuantía ambos desaparecerían, y si fuesen de diversa cuantía, desaparecería el menor, y el mayor desaparecería hasta el límite del menor, conservando la calidad de acreedor por la cantidad restante, quien haya sido el mayor acreedor.

La circunstancia apuntada en el párrafo anterior se da frecuentemente entre fisco y contribuyente, por lo que habrá que liquidar la relación acreedor-deudor, deudor-acreedor, con apego a la ley.

El artículo 23 del Código Fiscal se refiere a la circunstancia indicada detallando la forma como ha de realizarse; se recomienda su lectura y análisis.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL

La responsabilidad solidaria en el estudio de las obligaciones obliga a dos o más responsables a cubrir el adeudo de que se trate, sin que puedan ejercer los derechos de orden y excusión.

El derecho de orden da la facultad a un coobligado de exigir que antes de que se le requiera el pago de la obligación, se recurra para ello ante un obligado directo; el de excusión otorga la también facultad a tal coobligado de exigir que antes que se le requiera el pago, se extingan para cubrirlo los bienes del obligado directo.

Quien tiene los derechos de orden y excusión es, por lo dicho, un obligado subsidiario, o en vía de regreso; se trata del fiador puro.

La solidaridad apuntada tiene en la materia fiscal, en ciertos casos, perfil que debe estudiarse, pues se da con caracteres propios en dos tiempos; en el primero es una subsidiaridad, ya que implica la existencia de un obligado principal, y uno llamado subsidiario, en relación con el cual el solidario tiene los derechos de orden y excusión; pero a partir de que estos derechos se hagan efectivos, se produce la auténtica solidaridad entre coobligados secundarios; luego, la solidaridad auténtica sólo se da en el caso de que éstos sean dos o más y sólo entre éstos, pues, entonces, a cualquiera de ellos se puede exigir el pago de la totalidad del crédito no cubierto, pero no cuando existe sólo uno, pues entonces surge obligación subsidiaria de éste en relación con el principal obligado.

El artículo 26 del Código Fiscal alude a esa solidaridad especial que implica auténtica solidaridad entre obligados en segundo lugar, pero subsidiaridad de éstos en relación con el primer obligado, indicando que 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.
>
> II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de esos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas 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.

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.

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.

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

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 la 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 periodo 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 o morales 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 escindente, 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 inventario 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 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.

Como queda expresado, esta solidaridad tiene especial perfil, por lo que quien ha de aplicar la ley o ha de cumplirla, debe leer detenidamente el precepto y no conformarse con hablar de obligación solidaria de los obligados, porque se podría caer en la creencia de que esta calificación de la obligación concuerda con la dada en otras leyes.

LIMITACIÓN DE RESPONSABILIDAD FISCAL DE PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES

No obstante que el artículo que pretendo analizar en este apartado no contiene normas de aplicación general en el derecho fiscal, me interesa su estudio debido al desprecio que por el mismo tienen, en general, los profesionales dedicados a la aplicación práctica del mismo.

El artículo, como luego se ve, se refiere a un beneficio que rara vez se hace del conocimiento de algunos contribuyentes; se trata del artículo 26-A del Código Fiscal, que a la letra dice:

Los contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta en los términos del título IV, capítulo VI, sección I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, serán responsables por las contribuciones que se hubieran causado en relación con sus actividades empresariales hasta por un monto que no exceda del valor de los activos afectos a dicha actividad, y siempre que cumplan con todas las obligaciones a que se refieren los artículos 112, 112-A y 112-B del ordenamiento antes citado.

Como se manifiesta en este artículo, el beneficio de la limitación de la responsabilidad a los contribuyentes a que se contrae, resulta sencillo.

En general, los contribuyentes no son conocedores de las leyes fiscales; corresponde a los profesionales, que para ello les prestan servicios, hacer de su conocimiento esta posibilidad de limitar su responsabilidad.

Los artículos 112 y 112-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta mencionan obligaciones de los contribuyentes personas físicas que llevan a cabo actividades

empresariales; obligaciones que mediante la lectura de estos preceptos pueden ser conocidas.

Creo que el fisco debiera orientar a estos contribuyentes, generalmente de pocos recursos e ingresos.

DIVERSAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Los artículos del 27 al 32-C del Código Fiscal mencionan diversas obligaciones de los contribuyentes, que en términos generales, se refieren a su colaboración con el fisco para que éste pueda constatar el cumplimiento de responsabilidades fiscales de los mismos, como inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar una contabilidad, satisfacer, en la documentación que manejen, requisitos que las leyes fiscales imponen, y todas aquellas conexas con las mencionadas, que permitan al fisco conocer su situación en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, para que el mismo aplique adecuadamente la ley.

FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Las llamadas facultades de las autoridades fiscales a que se refiere el título III del Código Fiscal de la Federación, están divididas en las que ejerce el fisco en auxilio de los contribuyentes y las que ejerce en su calidad de acreedor, revestido de la llamada facultad económico-coactiva.

Entre las primeras se encuentran la de proporcionar asistencia gratuita, establecer programas de prevención y resolución de problemas, promover la superación del personal hacendario en servicio de los contribuyentes y contestar sus consultas.

El artículo 33 se refiere a ese auxilio que las autoridades fiscales han de prestar a los contribuyentes.

Luego el artículo 34 del mismo código, aludiendo a la obligación de dichas autoridades de contestar consultas que le formulan los contribuyentes, señala:

> Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.

Es muy importante recordar que tales respuestas a las consultas generan derechos individualmente para quien haga al fisco la consulta; como es interesante recordar los caracteres que ha de satisfacer dicha consulta.

CRITERIOS FISCALES

El artículo 35 del Código Fiscal aludía antes a circulares.

Como es sabido, una circular es un instructivo escrito que una autoridad gira a sus subordinados para que cumplan adecuadamente sus obligaciones laborales.

Lógico es pensar que sólo a dichos subordinados obliga la circular y a nadie que no sean ellos.

El actual artículo 35 del código dice:

> Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el *Diario Oficial de la Federación*.

EN QUÉ MOMENTO SURTEN EFECTO LAS RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

Siguiendo el propósito de sólo aludir a aspectos de régimen genérico en nuestra materia, me parece oportuno referirme al artículo 36 bis del Código Fiscal que orienta a los contribuyentes acerca del momento en que una resolución administrativa de carácter individual puede producir efectos en pro o en contra de sus intereses; este artículo dice:

> Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.
>
> Al concluir el ejercicio para el que se hubiere emitido una resolución de las que señala el párrafo anterior, los interesados podrán someter las circunstancias del caso a la autoridad fiscal competente para que dicte la resolución que proceda.
>
> Este precepto no será aplicable a las autorizaciones relativas a prórrogas para el pago en parcialidades, aceptación de garantías del interés fiscal, las que obliga la ley para la deducción en inversiones en activo fijo, y las de inicio de consolidación en el impuesto sobre la renta.

Indicar el momento en que surte efectos una resolución es indicar el momento en que la misma obliga o beneficia; así, cuando el artículo transcrito señala que las resoluciones a que alude surten efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, quiere decir que en esos ejercicios se aplicará la ley de acuerdo con el criterio vertido en esas resoluciones y sólo en ésos, ya que el artículo agrega que transcurrido ese lapso los interesados

someterán el caso a autoridad competente, si desean que se dicte resolución definitiva en el caso. El artículo señala excepciones a lo dicho.

CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL

En atención a que considero de importancia para los contribuyentes y para las autoridades fiscales, y aun porque la caducidad en esta materia tiene un perfil diverso al que ostenta en otras ramas jurídicas, me parece oportuno referirme a esta institución.

La caducidad en la materia mercantil se produce por falta de actos que hacen nacer un derecho, es decir, afecta derechos u obligaciones; en la materia fiscal es la extinción de una facultad. El artículo 67 del Código Fiscal indica:

> Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que:
>
> I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presenta, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.
>
> II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaraciones.
>
> III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.
>
> IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.
>
> El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

> En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este Código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.
>
> El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.
>
> El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión.
>
> En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años.
>
> Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.
>
> Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

En vista de que algunas personas mal informadas de nuestra materia, suelen decir que la institución apuntada no es caducidad, es recomendable leer detenidamente el artículo transcrito, que reiteradamente así la llama.

Para mejor entender el penúltimo párrafo de este artículo se recomienda la lectura del artículo 100 del mismo Código Fiscal, que se refiere a la prescripción de la acción penal.

Como lo hace el legislador en el artículo 146, relativo a la prescripción del crédito fiscal, indicando que los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de dichos créditos, para prevenir su defensa cuando se pretenda hacerlos efectivos, no obstante haber transcurrido el plazo en que se genera la prescripción, también el artículo 67 nos indica que los contribuyentes, transcurridos los plazos de caducidad, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades a que se refiere la caducidad.

PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DE ACTOS Y RESOLUCIONES DE LA AUTORIDAD FISCAL

El artículo 68 del Código Fiscal tiene un contenido que no sólo los profesionales que manejan las leyes fiscales, sino también los contribuyentes han de conocer; este artículo indica:

> Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

RESERVA DE DATOS QUE CONOZCAN LAS AUTORIDADES FISCALES

También es conveniente que los contribuyentes conozcan el derecho que tienen de exigir a los funcionarios fiscales que guarden sigilo acerca de su situación fiscal; el artículo 69 del Código Fiscal, en relación con este punto, señala:

> El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en proceso del orden penal o a los tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias, o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código.
>
> Sólo por acuerdo expreso del secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.
>
> Mediante acuerdo de intercambio recíproco de información, suscrito por el secretario de Hacienda y Crédito Público, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales de países extranjeros, siempre que se pacte que la misma sólo se utilizará para efectos fiscales y se guardará el secreto fiscal correspondiente por el país de que se trate.

Las otras autoridades a que alude el artículo en el primer párrafo, también tienen obligación de este sigilo.

Complementan este artículo los 72 y 93 del mismo Código; el primero obliga a funcionarios o empleados públicos fiscales o no fiscales a comunicar a la autoridad fiscal hechos u omisiones que puedan entrañar infracción, so pena de incurrir ellos mismos en responsabilidad. El segundo artículo establece a la autoridad fiscal la obligación de denunciar al Ministerio Público los delitos perseguibles de oficio de que tenga conocimiento.

Algunas personas son incrédulas de que las autoridades extranjeras guarden el secreto que se les confía y de que sólo sea utilizado para efectos fiscales.

EL DERECHO PENAL FISCAL

El título IV del Código Fiscal se refiere a las infracciones y a los delitos fiscales.

El título es importante, pero es poco lo que se puede agregar a lo que el articulado señala, por lo que sólo en forma general aludo al mismo en los siguientes párrafos.

El capítulo I empieza por referirse a las infracciones y a las multas que constituyen la pena que el responsable de ellas ha de sufrir.

Una infracción es toda violación a una ley, y la infracción, según el artículo 70 del código, se castiga con la multa que señala la ley.

En el mismo capítulo se da criterio (art. 71) para saber quiénes son responsables por la comisión de una infracción, indicando que dichos responsables son quienes cometan la infracción, ya sea de ejecución o de omisión o incumplimiento de lo ordenado legalmente; y agrega que cuando son varios los responsables de una misma infracción todos deberán pagar la totalidad de la multa.

Se agrega en el capítulo, que será causa excluyente de punibilidad el que se cumplan, así sea fuera de los plazos legales, las obligaciones fiscales, en forma espontánea, o se haya incurrido en infracción a causa de caso fortuito o de fuerza mayor (art. 73).

El artículo 74, incluido en este capítulo, indica que la Secretaría de Hacienda podrá condonar multas apreciando discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad para imponerla.

Para satisfacer el requisito del artículo 16 constitucional, la imposición de la multa debe ser motivada y fundada.

A continuación el capítulo alude al importe de las multas y a que como consecuencia de agravantes o atenuantes que hayan existido en su comisión, se aumentarán o disminuirán los importes de las mismas.

Luego enuncia el articulado las diversas multas y las penas que por cada cual se aplican.

El segundo capítulo del título IV del Código Fiscal se refiere a los delitos.

Ha de recordarse que un delito en materia fiscal es una infracción que amerita pena diversa de la económica.

En tanto que la pena por las infracciones las aplica la autoridad fiscal, la pena por el delito la aplica la autoridad judicial (art. 70).

En este capítulo se enumeran y conceptúan los diversos delitos fiscales y se enuncian las penas que la comisión de los mismos amerita.

Por lo que se mira a la forma de proceder en caso de delitos fiscales, el artículo 92 señala:

> Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:
>
> I. Formule querella, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112, 114 y 115-bis.
>
> II. Declare que el fisco federal ha sufrido o puede sufrir perjuicio en lo establecido en los artículos 102 y 115.
>
> III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.
>
> En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Luego dicho artículo alude a la procedencia del sobreseimiento de los procesos por los diversos delitos fiscales.

Es importante que se conozca el contenido del artículo 94, que complementa al 70 del código; el primero dice:

En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte al procedimiento penal.

Luego el artículo 95 alude a los responsables de los delitos fiscales indicando que son responsables de los delitos fiscales, quienes:

I. Concierten la realización del delito.
II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
III. Cometan conjuntamente el delito.
IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

Después de la recomendada lectura de diversos artículos contenidos en el capítulo I del título V, que resulta prolijo y poco necesario de comentar, considero procedente aludir a la garantía del interés fiscal, a que se refieren los artículos 141 y 142, contenidos en el capítulo II del mismo título.

Empecemos por decir que garantizar el interés fiscal es darle al fisco la seguridad jurídica y económica de que cobrará dicho crédito.

El artículo 142 del código indica los casos en que procede garantizar el interés fiscal; dice así:

Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
II. Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
III. Se solicite aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código.
IV. En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.
No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

Me parece que este artículo no requiere de explicación; pero sí es necesario que los contribuyentes lo tengan presente. El artículo 141 del mismo código alude a los diversos modos de garantizar el interés fiscal, indica este artículo:

Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:
I. Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
II. Prenda o hipoteca.
III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en la vía administrativa.

VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

El Reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro de otros bienes.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

Antes se ha hecho referencia a los derechos de orden y excusión al comentar el artículo 26 del Código.

También ha quedado explicada la actualización fiscal al estudiar el artículo 21.

El embargo en la vía administrativa a que se refiere el último artículo transcrito, es diverso del precautorio y del definitivo que el fisco realiza para garantizar por la fuerza los créditos fiscales, pues aquél ha de ser por voluntad del sujeto pasivo (art. 66 del Reglamento del Código Fiscal).

En atención a que no se otorgará garantía por los gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal se constituya únicamente por éstos, deberán cubrirse antes de que se lleve a cabo el embargo administrativo (mismo artículo del reglamento).

Habrá que recordar en relación con la garantía del interés fiscal que, de acuerdo con el artículo 141, el fisco en ningún caso podrá dispensar su otorgamiento.

Tanto la suerte principal del adeudo, junto con otros accesorios, como las garantías que menciona el artículo 141 transcrito, se harán efectivos por medio del procedimiento administrativo de ejecución, en caso de que el deudor no colabore para ello (art. 143).

Se recuerda que el procedimiento administrativo de ejecución está integrado por el conjunto de actividades que en ejercicio de la facultad económico-coactiva realiza el fisco para cobrar por la fuerza los créditos fiscales, y que la facultad económico-coactiva es la aplicación de la soberanía que se manifiesta en el derecho que tiene el fisco para cobrar por la fuerza los mencionados créditos.

PRESCRIPCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Al referirme a la caducidad, indirectamente aludí a la prescripción en esta materia.

Sabido es que la prescripción es la institución jurídica por medio de la cual, mediante el transcurso del tiempo y la satisfacción de los demás requisitos que

establece la ley, se extinguen las obligaciones o se adquieren derechos; es decir, existe una prescripción liberatoria, a la que se suele llamar negativa, y otra adquisitiva o positiva.

En la materia fiscal interesada la prescripción es liberatoria.

¿Cómo prescribe la obligación fiscal y, consecuentemente, cómo se extingue el derecho del fisco para exigir su pago?

Sin contestar directamente a la anterior pregunta, conviene recordar que la prescripción se opera en el tiempo, luego habrá que ver en qué tiempo se da el fenómeno.

El artículo 146 del Código Fiscal señala:

> El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.
>
> El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.
>
> Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.
>
> La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago.

El pago puede ser legalmente exigido en los plazos que la ley señala en cada caso.

El plazo prescriptorio se puede suspender o interrumpir. En los casos de suspensión, el plazo deja de correr en tanto existe la circunstancia que la motive, pero una vez desaparecida ésta, continúa corriendo dicho plazo, y el anterior y el posterior se suman para integrar el plazo en que, según la ley, se produce la prescripción; en caso de interrupción, se inutiliza dicho plazo transcurrido, y para que se produzca el fenómeno prescritorio, deberá volverse a iniciar, como si no hubiese existido.

El que la prescripción se pueda oponer como excepción, implica que representa una defensa del contribuyente, cuando se le quiere hacer efectivo el crédito fiscal.

Como se indicó al estudiar la caducidad en esta materia, los deudores fiscales también pueden solicitar del fisco la declaración de que el crédito de éste ha prescrito, ello para anticipar la defensa contra el cobro.

El artículo 146 tiene un último párrafo que es conveniente estudiar.

Para efectos de que no se tenga como cobrable temporalmente un crédito fiscal, el Estado lo puede cancelar en aquellos casos en que le resulte incosteable hacerlo efectivo, por ser poco significativo en su cuantía, o por otra circunstancia, y en los casos en que aparezca insolvente el deudor; pero en ambos casos el crédito queda subsistente, y en el momento en que hayan desaparecido las circunstancias que motivaron la cancelación, el fisco podrá hacerlo efectivo.

PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

El título V llamado de los "Procedimientos administrativos" contiene los siguientes capítulos:

Capítulo I
Del recurso administrativo
Sección I
Del recurso de revocación
Sección II
De la impugnación de las notificaciones
Sección III
Del trámite y resolución del recurso
Capítulo II
De las notificaciones y la garantía del interés fiscal
Capítulo III
Del procedimiento administrativo de ejecución
Sección primera
Disposiciones generales
Sección segunda
Del embargo
Sección tercera
De la intervención
Sección cuarta
Del remate.

El Código Fiscal llama procedimientos administrativos tanto los relativos al recurso de revocación, como a la impugnación de notificaciones y al procedimiento administrativo de ejecución.

El antiguo artículo 116 del código establecía los recursos de revocación, de nulidad de notificaciones y de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Actualmente, si bien la sección 2 de este capítulo se refiere a la impugnación de las notificaciones ilegalmente hechas, el mencionado artículo 116 no enuncia esta defensa como recurso.

Por lo que ve al recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, las últimas reformas al código también han hecho que desaparezca, como se desprende de la letra del actual artículo 116: "Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación."

Dice el artículo 117 que:

El recurso de revocación procederá contra:

I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

c) Dicten las autoridades aduaneras.

d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.

Dicho recurso, según indica el artículo 120 será optativo para el interesado, quien en lugar de interponerlo puede demandar la nulidad del acto o resolución administrativos ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La nulidad de notificaciones de los actos administrativos a que alude el artículo 117 también es motivo de recurso, según lo indica el artículo 129 del código.

Es muy importante que los particulares dispongan de la defensa que representan los recursos administrativos, por lo que es recomendable el estudio detallado del Código Fiscal de la Federación en los capítulos I y II del título V.

El capítulo III del título V, se refiere al llamado procedimiento administrativo de ejecución.

Se entiende por procedimiento administrativo de ejecución, el conjunto de actividades que realiza el fisco para cobrar por la fuerza los créditos fiscales.

Es lógico que las actividades enunciadas del fisco se realicen en ejercicio de la facultad económico-coactiva de que lo ha investido la ley.

La mencionada facultad económico-coactiva es el derecho que tiene el fisco para cobrar por la fuerza los créditos fiscales.

En cumplimiento de la facultad indicada: "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley." (Art. 145.)

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Por lo que ve al procedimiento administrativo de ejecución, indica el artículo 151 que:

> Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue:
>
> I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco

II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

Realizado el embargo en los términos que el código señala, los bienes deben ser entregados al depositario designado por la autoridad.

Aclara al respecto el artículo 164 que:

Cuando las autoridades fiscales embarguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.

En la intervención de negociaciones será aplicable, en lo conducente, las secciones de este capítulo.

Como el propósito del embargo es obtener el pago de los créditos fiscales con el importe de la venta de los bienes embargados, éstos deben sacarse a remate para tal fin.

Hecho el remate, con ajuste a lo que el código señala, el producto de la venta o adjudicación se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden que establece el artículo 20 del propio código.

El artículo 20 indica que:

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes que al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gasto de ejecución.

II. Recargos.

III. Multas.

IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.

PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

El título VI del Código Fiscal tiene el contenido siguiente:

Título VI
Del procedimiento contencioso administrativo
Capítulo I
Disposiciones generales
Capítulo II
De la improcedencia y del sobreseimiento
Capítulo III
De los impedimentos y excusas
Capítulo IV
De la demanda
Capítulo V
De la contestación

Capítulo VI
De los incidentes
Capítulo VII
De las pruebas
Capítulo VIII
Del cierre de la instrucción
Capítulo IX
De la sentencia
Capítulo X
De los recursos
Sección primera
De la reclamación
Sección segunda
De la apelación
Sección tercera
De la revisión
Capítulo XI
De las notificaciones y del cómputo de los términos
Capítulo XII
De la jurisprudencia.

Hemos visto que en el procedimiento administrativo de ejecución el fisco aparece ejerciendo la facultad económico-coactiva, manifestación de soberanía; pero otras veces interviene en procesos en que es parte; estos procesos constituyen el contencioso-administrativo que se ventila ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Esta controversia puede iniciarse por demanda del particular enderezada contra el fisco o de éste enderezada contra el primero.

La primera de las mencionadas demandas es la más frecuente y se da en los casos en que el particular considera lesiva de sus intereses la acción del fisco; la segunda, según el artículo 36 del Código Fiscal, se produce cuando la autoridad dicta una resolución de carácter individual favorable a un particular, no ajustada a derecho.

El mencionado artículo 36 dice:

> Las resoluciones administrativas de caracter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

La razón de que el fisco no pueda modificar las resoluciones aludidas, es que las mismas han producido derecho para el particular a quien la resolución beneficie, y el Estado no puede privarlo del mismo, sino "mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento", según indica el artículo 14 constitucional; lo contrario sería una violación a la garantía que el precepto representa.

El procedimiento contencioso administrativo ha de iniciarse, entonces, por una demanda, a la que seguirá la contestación, luego, tal vez, se producirán los incidentes que el capítulo 6° de este código indica; a continuación vendrán las pruebas con su desahogo hasta el cierre de instancia, luego se dictará la sentencia correspondiente.

Contra la sentencia se podrán promover los recursos de reclamación, de apelación y de revisión.

La autoridad competente para conocer del procedimiento contencioso administrativo es el Tribunal Fiscal de la Federación, el que de acuerdo con su Ley Orgánica está integrado por una sala superior y por salas regionales (art. 2°, Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación).

Según el artículo 11 de la mencionada Ley Orgánica:

El Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los juicios que se promueven contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.

III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.

IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

Según el artículo 198 del Código:

Son partes en el juicio contencioso administrativo:

I. El demandante

II. Los demandados. Tendrán ese carácter:

a) La autoridad que dictó la resolución impugnada.

b) El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.

III. El titular de la dependencia o entidad de la administración pública federal, Procuraduría General de la República o Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, de la que dependa la autoridad mencionada en la fracción anterior. En todo caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se controviertan actos de autoridades federativas coordinadas, emitidos con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación en ingresos federales.

El artículo 202 establece las causas de improcedencia de este juicio indicando:

Es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

I. Que no afecten los intereses jurídicos del demandante.

II. Cuya impugnación no corresponda conocer a dicho Tribunal.

III. Que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal Fiscal, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.

IV. Respecto de las cuales hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento únicamente cuando no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal Fiscal en los plazos que señala este Código.

V. Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.

VI. Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa.

VII. Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que hay conexidad siempre que concurran las causas de acumulación previstas en el artículo 219 de este Código.

VIII. Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.

IX. Contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente.

X. Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.

XI. Cuando de las constancias de autos apareciere claramente que no existe el acto reclamado.

XII. Que puedan impugnarse en los términos del artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior, cuando no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida.

XIII. Dictados por la autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución de controversias a que se refiere el artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior.

XIV. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de este Código o de las leyes fiscales especiales.

Por su parte el artículo 203 indica acerca del posible sobreseimiento del proceso:

Procede el sobreseimiento:

I. Por desistimiento del demandante.

II. Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo anterior.

III. En el caso de que el demandante muera durante el juicio, si su pretensión es intransmisible o si su muerte deja sin materia el proceso.

IV. Si la autoridad demandada deja sin efecto el acto impugnado.

V. En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

El sobreseimiento del juicio podrá ser total o parcial.

Antes de que el artículo 205 señale que los magistrados tienen la obligación de excusarse del conocimiento de algunos negocios, el 204 señala los casos de impedimento por los que debe excusarse el funcionario aludido.

En el capítulo relativo a la demanda se alude al tiempo de que se dispone para formularla y la manera de hacerla llegar a la autoridad competente, así como se prevé lo procedente en los casos de fallecimiento del interesado o incapacidad del mismo o de su declaración de ausencia.

Luego se indica el contenido de la demanda y los documentos que a la misma se han de acompañar.

El artículo 210 menciona los casos en que se podrá ampliar la demanda.

En el capítulo V de este título se hace referencia a la contestación de la demanda, mencionando los datos de la misma, documentos que deben acompañarla, etcétera.

En el artículo 217 contenido en el capítulo VI se señala:

> En el juicio contencioso administrativo sólo serán de previo y especial pronunciamiento:
>
> I. La incompetencia en razón del territorio.
>
> II. El de acumulación de autos.
>
> III. El de nulidad de notificaciones.
>
> IV. El de interrupción por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaratoria de ausencia.
>
> V. La recusación por causa de impedimento.

A continuación, el código establece el régimen de los incidentes.

En el capítulo VII relativo a las pruebas el artículo 230 señala:

> En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.
>
> Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado sentencia. En este caso, el magistrado instructor ordenará dar vista a la contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga.
>
> El magistrado instructor podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los hechos controvertidos o para ordenar la práctica de cualquier diligencia.

Después de lo mencionado por este artículo el código establece, como en el caso anterior, el régimen a que han de someterse las pruebas.

En relación con el cierre de instrucción, el artículo 235, incluido en el capítulo VIII indica:

> El magistrado instructor, diez días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará por lista a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito. Los alegatos presentados en tiempo deberán ser considerados al dictar sentencia.
>
> Al vencer el plazo de cinco días a que se refiere el párrafo anterior, con alegatos o sin ellos, quedará cerrada la instrucción, sin necesidad de declaratoria expresa.

Por lo que se refiere al capítulo IX, relativo a la sentencia, los artículos del 236 al 241 detallan la materia en forma que es indispensable que conozcan los litigantes de esta rama jurídica.

En el capítulo X relativo a los recursos de reclamación, de apelación y de revisión, el código igualmente detalla el régimen de los mismos.

Es de aclararse que el recurso de apelación es de reciente inclusión en el código, pues si se leen ediciones anteriores del mismo, tal recurso no ha aparecido.

Según el artículo 242:

> El recurso de reclamación procederá en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o aquellas que admitan o rechacen la intervención del tercero.

Los recursos de apelación y revisión se promueven por la autoridad fiscal; el primero ante la sala superior y el segundo ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente (arts. 245 y 248).

IV. El impuesto sobre la renta, por *Gregorio Rodríguez Mejía* . . . **81**

Introducción 81
Concepto de renta 81
Sujetos pasivos del impuesto sobre la renta 82
Establecimiento permanente 82
Entes que se asimilan a las personas morales y a las acciones para efectos fiscales 82
Acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero por residentes en México 83
Régimen fiscal de la asociación en participación y del fideicomiso 83
Personas morales, sujetos pasivos del impuesto sobre la renta . 84
Sociedades mercantiles controladoras y sociedades mercantiles controladas 84
Responsabilidades fiscales del Estado, partidos políticos y organismos descentralizados 85
Personas físicas, sujetos pasivos del impuesto sobre la renta . . 86
Residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional 87
Sugerencia final 87

IV. El impuesto sobre la renta

Gregorio Rodríguez Mejía

INTRODUCCIÓN

Todas las leyes fiscales son importantes, pero he decidido referirme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, porque para el Estado es, sin lugar a duda, la que mayores ingresos le reporta, por lo que en su contenido se tiene el mayor cuidado.

Esta ley amerita, como el Código Fiscal, un estudio detallado y un seguimiento para captar las modificaciones que a la misma se hacen frecuentemente.

Si se estudia la historia del derecho fiscal, se verá que dicho impuesto ha sido motivo de serias disputas entre la Federación y las entidades federativas; por tanto, su interés es innegable.

A continuación, la exposición sigue más o menos el orden del articulado de esta ley.

CONCEPTO DE RENTA

Del primer artículo de anteriores ediciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta* se deriva el siguiente concepto:

> Renta es el ingreso procedente de la explotación de los bienes, de la explotación del trabajo, o de la combinación de ambas explotaciones.

Se han hecho diversas clasificaciones de la renta, como bruta, legal y neta.

Actualmente el artículo 10 no habla de renta, sino de totalidad de ingresos acumulables (renta bruta) de utilidad fiscal y de resultado fiscal (cualquiera de estos últimos equivale a la renta legal, según el caso).

*En adelante todos los artículos citados se referirán a dicha ley, cuando no sea el caso se citará a cuál corresponden.

SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Repitiendo el error contenido en el primer artículo del Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta, también en el primer artículo indica que las personas físicas y morales están obligadas a pagar dicho impuesto en los casos que el mismo señala; casos que se dan cuando dichos sujetos radican en México, o tienen la fuente de su ingreso en nuestro país.

La capacidad tributaria, según la idea generalizada, es una circunstancia derivada de la realización del hecho generador del crédito fiscal en que se ubica el sujeto pasivo; sujeto que no necesariamente ha de ser persona, pues puede ser un patrimonio de afectación.

Creo que el mencionado artículo amerita una modificación para ajustarlo, en lo que a sujetos pasivos se refiere, al criterio que se apunta; y en lugar de hablar de personas, ha de hablar de entidades, ajustando la redacción.

Por otra parte, el artículo es manifestación del criterio que se sigue para determinar los sujetos pasivos del impuesto en nuestro derecho, ya que domicilio y ubicación de la fuente del impuesto a que el mismo alude dan dicho criterio; así, toda persona o entidad domiciliada en territorio nacional ha de contribuir en México, como lo deben hacer los residentes en el extranjero, cuya fuente de ingreso se localice en México.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Puesto que un establecimiento permanente es un lugar donde en forma constante se obtienen ingresos gravados, es necesario conceptuarlo.

Nuestro legislador de la Ley del Impuesto sobre la Renta en los artículos 2° y 3° ha hecho un esfuerzo inútil para definir el establecimiento permanente; pero no todo ha sido en vano, puesto que nos ha dado la idea para conceptuar este lugar, como lo hemos hecho.

El artículo 2° muestra lo que el legislador entendió por establecimiento permanente, pero como consideró que el concepto era vago, en el siguiente artículo apunta lo que no debe entenderse por tal establecimiento, pero el concepto no se completa.

ENTES QUE SE ASIMILAN A LAS PERSONAS MORALES Y A LAS ACCIONES PARA EFECTOS FISCALES

Puesto que la Ley del Impuesto sobre la Renta alude a personas morales y a personas físicas, como sujetos pasivos, y no a otro tipo, el legislador creyó que en atención a la existencia de otros entes que también pueden obtener ingresos gravados, entes que no son personas físicas, en el artículo 5° hizo extensivo el régimen de las

primeras a esos otros entes; y con el propósito de completar el régimen de los valores que representan el capital en las personas morales, en que, lo normal es que se representen en acciones, también hizo extensivo el régimen de estos títulos de crédito a otros valores que tienen la misma función.

Para entender mejor este tema es urgente la lectura del mencionado artículo.

ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTRANJERO POR RESIDENTES EN MÉXICO

Debido a que el domicilio, como ha quedado dicho, constituye indicador para determinar sujetos pasivos, todo residente en el territorio mexicano está obligado a contribuir para los gastos públicos de nuestro país.

Pero como también la ubicación de la fuente del ingreso es indicador para la misma determinación, sucede frecuentemente que uno sea el lugar del domicilio y otro el lugar en que tenga la fuente de ingresos algún causante.

En el caso previsto, seguramente que el Estado donde se genera el ingreso tendrá prelación para el cobro del impuesto y podrá cobrarlo con esa prelación.

Más aún, México abandonó el indicador de la nacionalidad (y de ciudadanía) para determinar el sujeto pasivo del impuesto, por considerarlo intrascendente; pero como algunos países conservan tal indicador, respetuosa nuestra ley, en el sexto párrafo del artículo 6° señala que residentes en nuestro país quienes hayan sido gravados por un impuesto como el nuestro en el extranjero tienen derecho a acreditar contra el que debieran pagar en México, aquél.

De nuevo, en este caso hay que leer el citado artículo.

Cuando quien recibe dividendos gravados en el extranjero es una sociedad, el requisito legal para lograr el acreditamiento es que sea dueña, por lo menos, del 10% del capital de la que reparte los dividendos durante seis meses anteriores a la fecha en que se decrete el dividendo.

RÉGIMEN FISCAL DE LA ASOCIACIÓN EN PARTICIPACIÓN Y DEL FIDEICOMISO

La asociación en participación y el fideicomiso son dos contratos que dadas las relaciones que producen entre quienes en ellos intervienen, ameritan ser estudiados fiscalmente.

Cuando se dan estos contratos el asociante y la fiduciaria, respectivamente, tienen la obligación de hacer, por lo menos, los pagos provisionales de asociados y fideicomisarios.

Los artículos 8° y 9° establecen la regulación de estas obligaciones.

PERSONAS MORALES, SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta constituye el régimen de las personas morales, como sujetos pasivos de este impuesto.

Desde el punto de vista económico, este título es lo más importante de la Ley del Impuesto sobre la Renta; ley que, a su vez, es la más importante para la economía del Estado, por los ingresos que regula.

Como seguramente se recuerda, el título aludido sustituyó al también segundo de la ley anterior; este título tenía el rubro *Del impuesto al ingreso global de las empresas*.

El actual título II empieza aludiendo al deber de las personas morales de calcular el impuesto sobre la renta, aplicando el resultado fiscal del ejercicio la tasa del 34%.

El artículo 16 de la anterior versión de la ley señalaba:

> Son objeto del impuesto a que este título se refiere, los ingresos en efectivo, en especie o en crédito que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.

Luego el precepto definía cada tipo de actividad.

El capitulado del título aludido da idea del contenido del mismo.

También en versiones anteriores de la ley, el impuesto de los mencionados contribuyentes se calculaba con sujeción a una tabla de progresividad. Como queda visto, actualmente hay una tasa fija para el pago del impuesto.

Después de crear un régimen estricto de las deducciones, el legislador creyó que la tasa fija que debían pagar los causantes era la mencionada del 34%.

Era necesaria la regulación fiscal de instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de los almacenes generales de depósito y de la sociedad de inversión de capitales, por lo que en el capítulo II-A la ley se ocupa de ella.

En atención a que poco interés existe en otras leyes por el régimen de las sociedades controladoras y de las controladas, la Ley del Impuesto sobre la Renta lo ha hecho, por lo menos para efectos fiscales. El régimen fiscal de controladoras y controladas, no es sencillo; por lo que se sugiere se busque la manera de simplificarlo.

SOCIEDADES MERCANTILES CONTROLADORAS Y SOCIEDADES MERCANTILES CONTROLADAS

Dada la displicencia con que han visto otras legislaciones el régimen de las empresas controladoras, creo necesario aludir al capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que contiene tal régimen; sólo se expresarán los puntos clave para el régimen citado.

El artículo 57-A dice:

Para los efectos de esta ley, se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos siguientes:

I. Que se trate de una sociedad residente en México.

II. Que sean propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma controladora.

III. Que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos no se computarán sus acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Qué bueno fuera si nuestra legislación mercantil se ocupase de estas instituciones, a efecto de que, como debiera ser, la ley fiscal sólo se refiriese al régimen que le corresponde; pero ante el silencio de aquélla, poco hemos de decir de estas empresas que no sea lo que mira a lo fiscal.

Nuestra ley fiscal, al decir que para efectos de la misma se consideran sociedades controladoras las que reúnan los requisitos que el artículo transcrito señala, está dejando a cualquiera otra legislación el régimen detallado de las controladoras y sólo alude a efectos fiscales; por ello, el primer requisito que exige es la residencia de las mismas en México; pues difícil sería que interviniese en la vida de las no ubicadas en su jurisdicción.

La exigencia de que dichas empresas sean dueñas de más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades a que se les llama controladas, es para que la vida interinstitucional de unas y otras facilite su control fiscal, pues de otra manera el manejo de las segundas, o el control de capitales, ingresos y egresos, resultaría difícil de conseguirse y, consecuentemente, el gobierno de las mismas que implica la consolidación no podría realizarse.

La exigencia de que en ningún caso más del 50% de las acciones con derecho a voto de la controladora pertenezcan a otras sociedades, persigue el mismo propósito del control. La excepción de que podrán pertenecer más de ese 50% de las acciones de la controladora, a otra sociedad, sólo que ésta sea residente de un país con el que México tenga acuerdo amplio de intercambio de información, también obedece al mismo interés de control fiscal.

El artículo 57-E alude al régimen fiscal a que ha de someterse la consolidación del resultado fiscal de la controladora. Dado el interés de este régimen se sugiere la detallada lectura del citado artículo.

RESPONSABILIDADES FISCALES DEL ESTADO, PARTIDOS POLÍTICOS Y ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS

Ante la idea de que el Estado e instituciones no lucrativas como los partidos políticos u organismos descentralizados no tienen obligaciones fiscales, la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 73 señala:

> Los partidos y asociaciones políticas legalmente reconocidos, sólo tendrán las obligaciones de retener y enterar el impuesto y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en términos de ley.

El artículo parcialmente transcrito ha de completarse con el segundo párrafo del 1° del Código Fiscal de la Federación que dice:

> La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Luego en el cuarto párrafo expresa el artículo:

> Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no están obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

También es complemento de lo expresado en los artículos citados, el 3° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuya lectura se recomienda.

PERSONAS FÍSICAS, SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Después de que la Ley del Impuesto sobre la Renta se ocupa de regular fiscalmente a las personas morales no contribuyentes, se ocupa en el título IV de las personas físicas como sujetos pasivos del impuesto.

Las personas físicas contribuyentes tienen los mismos ingresos gravados que las morales, más los que obtienen por la explotación de su trabajo personal, ya sea que lo presten en forma independiente o en forma subordinada.

La ley entiende por trabajo subordinado el que se presta bajo la dirección, responsabilidad y riesgo de un prestatario; en tanto que por trabajo independiente, el que se presta bajo la responsabilidad y riesgo del propio prestador. Los regímenes que establece la ley para ingreso por cada tipo de trabajo son diversos.

Además de otros caracteres que hacen diverso el régimen de los ingresos por cada especie de trabajo de los aludidos, ha de recordarse que por el trabajo subordinado la remuneración es un salario, en tanto que la que se cubre por el independiente se llama honorarios; por otra parte, quien hace el pago de los salarios generalmente retiene la totalidad del impuesto y la ha de enterar, a diferencia de lo que sucede en el caso de honorarios, pues entonces quien hace el pago es el prestador del servicio; otra diferencia de régimen fiscal entre ambas remuneraciones es que por salarios se paga el impuesto sobre la renta, en tanto que por honorarios ha de pagarse tanto este impuesto como el del valor agregado; asimismo es diferente la época en que se hacen los pagos provisionales de los impuestos respectivos, pues por honorarios se cubren trimestralmente, en tanto que por salarios lo normal es que se hagan mensualmente.

RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL

En virtud de que la ubicación de la fuente del ingreso hace criterio para determinar el sujeto pasivo, quienes tengan ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en nuestro territorio han de pagar impuestos a México.

Como se recordará, también el establecimiento permanente o la base fija constituyen criterio para determinar el sujeto pasivo.

La ley señala límites y tasas del impuesto que han de pagar los sujetos pasivos a que se ha hecho referencia.

SUGERENCIA FINAL

El régimen fiscal de los ingresos de las personas físicas es de lo más detallado en nuestro sistema jurídico; régimen cuyo análisis presenta dificultad, especialmente para quienes no están acostumbrados a la aplicación de la ley en este aspecto.

En atención a lo anterior, sugiero que el título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que regula el mencionado régimen, sea leído detenidamente en todos los capítulos, secciones y articulado que lo integran.

V. Imposición al consumo, por *Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz* . . **89**

Aspectos generales 89
Imposición al consumo en México 91
Conclusión 106

V. Imposición al consumo

*Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz**

Los desembolsos efectuados por cada persona son gravados por la imposición al consumo en virtud de que son índice de su capacidad económica. Al contrario de lo que sucede respecto a los gravámenes al ingreso y a la riqueza, en los que coinciden el sujeto legal y el sujeto económico, los tributos al consumo se estructuran con la intención de que el sujeto legal —en este caso el vendedor— actúe meramente como un retenedor del impuesto, y sea el consumidor[1] —el sujeto económico— quien lo pague, de ahí su nombre.

Cuando la ley dispone expresamente que el impuesto se cobre por separado, esa finalidad se hace más clara y torna innecesario el ajuste en el precio; pero el efecto económico es el mismo que cuando el gravamen forma parte del valor del artículo vendido o del servicio prestado: quien recibe el impacto económico es el consumidor final, aunque el tributo a su cargo no se obtenga directamente de él, sino indirectamente, a través del vendedor.

ASPECTOS GENERALES

Los tributos al consumo abarcan tanto los que se aplican al comercio exterior —tarifas de importación y exportación—, como los que se cargan al comercio nacional, que pueden recaer sobre las ventas en general o sólo sobre las de artículos específicos.

El impuesto sobre las ventas puede adoptar la forma de un gravamen general sobre las mismas o de un tributo especial[2] aplicado a determinados productos; la diferencia entre ambos es de grado y no de esencia. La razón para hacer la distinción

* Mi agradecimiento a la licenciada María Jesús de Miguel, subdirectora de Asuntos Jurídicos de la Dirección de Coordinación Fiscal de la Coordinación con Entidades Federativas, por el apoyo prestado.

[1] Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, *Finanzas nacionales y finanzas estatales, mecanismos de conciliación*, UNAM, Mexico, 1992, pp. 64 a 67.

[2] Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, 4a. ed., McGraw-Hill Book Company, Nueva York, 1985, pp. 437-438.

es que se considera que el uso de algunos productos es mejor índice de la capacidad contributiva, por lo que con el objeto de lograr una mejor distribución de riqueza y así atenuar la regresividad de la imposición a las ventas, se aplican al consumo de artículos cuyo empleo indica una mejor posición económica y a los que por su precio no tienen acceso los económicamente débiles. Estos impuestos pueden cobrarse en cualquier etapa del proceso de producción y distribución, ya sea al productor, al mayorista o al detallista.[3]

El impuesto sobre las ventas aplicado en forma general en principio alcanza a todos los productos, puede cobrarse en una, o en cada una de las sucesivas etapas del proceso de producción y distribución, lo que constituye un impuesto en cascada; o mediante un impuesto al valor agregado, que al recaudarse en todas las etapas de la manufacturación y distribución —pero sólo sobre el valor que en cada una de ellas se añade al producto— combina ambos métodos.

Aunque pueden introducir alguna progresividad en el sistema fiscal si hay tasas más elevadas para los artículos suntuarios y los de consumo necesario se eximen de su pago, en sí son proporcionales si la relación se hace entre el monto erogado y el impuesto pagado; pero si la vinculación se hace respecto al ingreso resultan regresivos, porque mientras menores son las entradas mayor proporción de ellas se destina al consumo.

Se recurre a estos impuestos, en parte, porque sería inequitativo que un indicio de bienestar económico no fuera gravado si los demás lo son; y en parte para no hacer depender totalmente el financiamiento del Estado de los impuestos al ingreso y a la riqueza que tendrían que cobrarse con tasas muy elevadas; además, el impuesto al consumo los complementa al alcanzar a grupos de personas no sujetos a ellos, así como a recursos que escapan a dichos impuestos, pues grava ahorros previamente acumulados en tanto son gastados y coadyuvan a mantener la inflación. Su aplicación no afecta mucho el patrón de la distribución del ingreso;[4] pero por reducir el consumo sí influye en los ingresos de los empresarios, en el modelo de producción y en las pautas de formación del capital.

Empero, estos gravámenes frenan menos el desarrollo económico[5] porque sus efectos negativos sobre los incentivos a invertir son más reducidos que los ocasionados por los impuestos que directa o indirectamente recaen sobre el capital, y sus efectos contraccionarios son mayores porque incitan directamente a reducir el consumo, aunque su influencia en este aspecto se debilita por la falta de progresividad respecto al total de lo gastado.

La imposición al consumo es un elemento fundamental en los sistemas fiscales de los países subdesarrollados,[6] donde para alcanzar una más eficiente utilización

[3] James M. Buchanan y Marilyn R. Flowers, *The Public Finances*, 6a. ed., Irwin Homewood, Illinois, 1987, pp. 342 y 343.

[4] John F. Due, *Government Finance*, 3a. ed., Richard Irwin Inc., Illinois, 1963, pp. 284 a 302.

[5] Richard Goode, "Taxation of Savings and Consumption in Underdeveloped Countries", en Richard Bird y Oliver Oldman (coords.), *Readings in Taxation in Developing Countries*, The John Hopkins Press, Baltimore, 1964, pp. 259-280.

[6] John H. Adler, "Fiscal Policy in a Developing Country", en Richard Bird y Oliver Oldman (coords.), *op. cit.*, pp. 45 a 47.

de los recursos de capital se hace que sean los consumidores los que financien la mayor parte de los gastos públicos a través de los gravámenes sobre la fabricación y comercialización de los satisfactores que adquieren. Porque estos impuestos son regresivos en relación con el ingreso, suponen una mayor carga absoluta para las personas de bajo nivel económico, que por su precaria condición dedican al consumo hasta más de lo que perciben, constituyendo para ellas un medio muy severo de imposición. En tanto favorecen a las personas de altos recursos que consumen una porción cada vez más reducida de sus ingresos conforme éstos van siendo mayores, dejando libres mayores recursos para la inversión. Descansar principalmente en gravámenes de este tipo provoca una estructura regresiva[7] en la distribución de la carga impositiva total.

IMPOSICIÓN AL CONSUMO EN MÉXICO

Este importante elemento del sistema tributario mexicano se emplea tanto a nivel federal como, limitadamente, a nivel local.

Imposición a nivel federal

Los gravámenes al consumo establecidos por el gobierno federal recaen unos sobre las operaciones con el exterior, y otros sobre las transacciones mercantiles internas.

Gravámenes al comercio exterior

Los impuestos al comercio exterior tienen dos objetivos, uno proteccionista —tanto respecto a la producción nacional como al monto de las divisas extranjeras— y otro propiamente fiscal, pues con ellos se trata no de obtener una recaudación extensa, sino de dar todas las facilidades para la exportación de mercancías —a menos que se trate de bienes respecto a los cuales hay interés en que no salgan del país—, y de dificultar por otra parte la introducción de productos que puedan competir con los nacionales. La recaudación de estos gravámenes es más reducida mientras más altas son las tasas y mejor administrados están.

La entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercaderías y de los medios en los que se transportan o conducen, así como el despacho aduanero y los hechos o actos que derivan de éste o de dicho tránsito, están regulados por la Ley Aduanera. Ésta, la Ley General de Impuestos a la Exportación y la Ley General de Impuestos a la Importación, establecen los gravámenes respectivos.

[7] John F. Due, *op. cit.*, p. 297.

Las normas generales están dadas por la Ley Aduanera, ya que el contenido de cada una de las leyes restantes es únicamente una compleja tarifa muy extensa y detallada, en la que en múltiples partidas se determina la clasificación arancelaria de cada una de las mercancías y se les asigna el impuesto general de importación o exportación de acuerdo al caso.

La base gravable difiere según se trate de importación o de exportación. En el primer caso es el valor de aduana de las mercancías —el valor de transacción[8]— salvo los casos en los que la propia ley establezca otra base gravable, y en el segundo el valor comercial en el lugar de venta sin incluir fletes ni seguros.[9]

Gravámenes al comercio interno

En lo tocante al comercio interno el gobierno federal tiene establecidos los gravámenes al valor agregado sobre producción y servicios, sobre automóviles nuevos, y sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.

Impuesto al valor agregado

La Federación había venido aplicando desde 1949 un gravamen sobre los ingresos mercantiles —que era un tributo general en cascada sobre las ventas— cuando en 1980 fue sustituido por el impuesto al valor agregado.

Sujeto del impuesto

Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado las personas físicas y morales[10] que en territorio nacional realizan los actos o actividades que constituyen el objeto del impuesto.

Pero dichas personas, a las que por motivos prácticos les corresponde conforme a la ley hacer el entero en las oficinas autorizadas, están obligadas de acuerdo con la misma a trasladar el impuesto en forma expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Queda así claro que es voluntad del legislador que es sobre el consumidor que ha de recaer la carga fiscal; es más, se aclara que el cobro que en adición al precio hace el contribuyente por un monto equivalente al impuesto, no se considera violatorio de los precios y tarifas, incluyendo los oficiales.

Las personas —incluidos el gobierno federal y los locales, así como sus organismos descentralizados— que conforme a otras leyes o decretos no causan

[8] Ley Aduanera, art. 64.
[9] *Ibid.*, art. 79.
[10] Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), art. 1°.

impuestos federales o están exentos de ellos, deben aceptar la traslación y, en su caso, cubrir el impuesto al valor agregado y a su vez trasladarlo. Dichas instituciones y las instituciones públicas de seguridad social, tienen la obligación de liquidar 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.[11]

Objeto del impuesto

Se causa el gravamen al valor agregado por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y la importación de bienes o servicios.[12]

Se entiende por enajenación[13] toda transmisión de propiedad —excepto por causa de muerte o donación—; las adjudicaciones; las aportaciones a sociedades o asociaciones; la transmisión mediante arriendo financiero, fideicomiso o cesión de derechos sobre bienes afectos a fideicomiso; la transmisión de dominio de bienes tangibles, o del derecho para adquirirlos, a través de la enajenación de los títulos que los representen; la transmisión de derechos de crédito a través de un contrato de factoraje financiero; así como —salvo prueba en contrario— el faltante de bienes en los inventarios de las empresas.

Se estima como otorgamiento del uso o goce temporal de bienes[14] el arrendamiento, el usufructo, y cualquier otro acto —independientemente de su forma jurídica— por el que se permita usar o gozar temporalmente de bienes tangibles a cambio de una contraprestación. Se considera que la operación se realiza en territorio nacional cuando en éste se encuentra el bien en el momento de su entrega material a quien va a disfrutar de él.

Se tiene por prestación de servicios independientes[15] la obligación de hacer a favor de otra persona; así como las de dar, no hacer o permitir, que no estén consideradas como enajenación, o uso o goce temporal de bienes; el transporte de personas o cosas; el seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento; el mandato, la comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución; la asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

Se considera que se presta el servicio en territorio nacional[16] cuando total o parcialmente se lleva a cabo en éste, por un residente en el país. En el caso de transporte internacional —independientemente del lugar de residencia del porteador— se entiende que el servicio se presta en territorio nacional cuando en éste se inicia el viaje, incluso si es de ida y vuelta.

[11] *Ibid.*, art. 3°.
[12] *Ibid.*, art. 1°, fracciones I a IV.
[13] *Ibid.*, art. 8°.
[14] *Ibid.*, art. 19.
[15] *Ibid.*, art. 14.
[16] *Ibid.*, art. 16.

Tratándose de transportación aérea internacional, se conceptúa que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. La transportación a las poblaciones mexicanas en las fronteras se sujeta al mismo procedimiento.

En el caso de intereses y demás contraprestaciones que paguen residentes en México a residentes en el extranjero por créditos otorgados a través de tarjetas, se estima que se presta el servicio en el territorio nacional cuando en éste se utiliza dicho instrumento.

Se reputa como importación de bienes y servicios[17] el uso o goce temporal en el país de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero, y el de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en él; la introducción al país de mercaderías, y la adquisición por residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él; y el aprovechamiento en el país de los servicios mencionados en la ley que se estudia cuando se presten por personas no residentes. Este precepto no se aplica al transporte internacional.

Exenciones

En relación con cada una de las transacciones objeto del impuesto, hay numerosas operaciones respecto a las cuales no existe obligación de pagarlo.

Tratándose de la enajenación de bienes, no se cubre el impuesto por la que se haga del suelo,[18] de las construcciones destinadas a ser utilizadas como casa habitación, o de la parte de ellas a la que se dé ese uso; de libros, periódicos y revistas; del derecho que ejercita el autor a usar o explotar su obra; de bienes muebles usados —a excepción de los enajenados por empresas—; de contraseñas para participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, y por la obtención de los premios respectivos a que hace referencia la Ley del Impuesto sobre la Renta; de moneda nacional y extranjera, así como de las piezas de oro o plata que hubieran tenido tal carácter, y de onzas troy; de partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito —con excepción de los certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de éstos exista obligación de pagar este impuesto—; y de lingotes de oro con contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

No están obligados al pago del impuesto los empresarios personas físicas que enajenen bienes al público en general, si en el año de calendario anterior sus ingresos y los activos que utilizaron no excedieron respectivamente de 77 y de 15 veces el salario mínimo general anual de la zona que corresponda al contribuyente. Las personas físicas dedicadas a actividades agrícolas, silvícolas y pesqueras que reúnan las mismas condiciones —excepto la que se refiere a tratar con el público en general— gozan de la misma prerrogativa.

[17] *Ibid.*, art. 24.
[18] *Ibid.*, arts. 9º y 2º-C.

Respecto al otorgamiento del uso o goce temporal de bienes,[19] no se paga el impuesto por el que se refiere a inmuebles destinados exclusivamente a casa habitación, o a la parte de ellos destinada a ese uso —excepto cuando se proporcionan amueblados o se utilizan como hoteles o casas de hospedaje—; a fincas dedicadas únicamente a fines agrícolas o ganaderos; a libros, periódicos y revistas; y a bienes tangibles por los que se hubiera pagado ya el impuesto al valor agregado por concepto de importación, cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Tocante a la prestación de servicios,[20] no se paga el impuesto por los que son proporcionados en forma gratuita —excepto cuando los beneficiarios son miembros, socios o asociados de la persona moral que los suministra—; los otorgados por el sistema oficial de educación, por los planteles particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, y por los centros educativos de nivel preescolar. Tampoco los facilitados a sus miembros por organizaciones de diversos tipos, así como por asociaciones o sociedades civiles cuando son contraprestación normal de las cuotas de sus miembros, y los servicios corresponden a los que son propios a los fines de dichas instituciones.

No están obligados al pago del impuesto los empresarios personas físicas que presten servicios al público en general, si en el año de calendario anterior sus ingresos y los activos que utilizaron no excedieron respectivamente de 77 y de 15 veces el salario mínimo general anual de la zona que corresponda al contribuyente. Las personas físicas dedicadas a actividades agrícolas, silvícolas y pesqueras que reúnan las mismas condiciones —excepto la que se refiere a tratar con el público general— gozan de la misma prerrogativa.

Asimismo están exentos los servicios prestados por el servicio público de transporte terrestre de personas —excepto por ferrocarril—, y los proporcionados por el servicio de transporte marítimo internacional de bienes, cuando los prestadores residan en el extranjero y no tengan establecimiento permanente en el país —salvo en lo tocante a los servicios de cabotaje en el territorio nacional—; los proveídos en relación con el aseguramiento contra riesgos agropecuarios, y los seguros de vida; así como las correspondientes comisiones a los agentes; y los suministrados con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, por las contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor.

No se paga el impuesto por los servicios que den origen a intereses derivados de operaciones en las que el enajenante, el prestador del servicio o quien conceda el uso o goce temporal de bienes, proporcionen financiamiento relacionado con actos o actividades por los que no se esté obligado al pago del impuesto o a los que se aplique la tasa del 0%; de obligaciones emitidas conforme a lo dispuesto en la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito; de valores a cargo del gobierno federal e inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios; de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversio-

[19] *Ibid.*, art. 20.
[20] *Ibid.*, arts. 15 y 2-C.

nista; o de operaciones de préstamo de títulos, valores y otros bienes fungibles; así como de operaciones financieras derivadas.

También están exentos los servicios que den origen a intereses que provengan de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación; de cajas de ahorro de los trabajadores; o de fondos de ahorro establecidos por las empresas. Lo mismo sucede con los servicios de los que emanen intereses recibidos o pagados por instituciones públicas que emitan bonos y administren planes de ahorro con la garantía incondicional de pago del gobierno federal; y por las instituciones y uniones de crédito, sociedades financieras de objeto limitado, y las empresas de factoraje financiero, por operaciones de financiamiento para las que requieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro —así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

La exención anterior no se aplica a los créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, no presten servicios personales independientes, o no otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles. Tratándose de créditos otorgados a personas que realicen las actividades mencionadas, no se pagará el impuesto cuando los mismos sean para la adquisición de bienes de inversión en dichas actividades, o se trate de créditos refaccionarios, de habilitación o avío. Tampoco es aplicable esta exención en el caso de créditos otorgados a través de tarjetas de crédito.

Por último, están exentos los servicios de los que dimanen intereses recibidos por las instituciones de fianzas, las de seguros, y las sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento —excepto tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no gozarían de la exención prevista con anterioridad.

Asimismo, no se paga el impuesto por los servicios proporcionados por empresas de espectáculos públicos —no se califican como tales los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos— únicamente por lo que respecta al precio de los boletos de entrada, salvo los de teatro, cine y circo, cuando el acuerdo o el convenio de participación fiscal con la entidad en donde se presente el espectáculo, no dé cumplimiento al principio de que los impuestos locales no pueden exceder del 8% del ingreso total derivado de dichas actividades;[21] y tampoco por los servicios prestados por profesionales de la medicina —ya sea individualmente o mediante sociedades civiles— cuando para proporcionarlos se requiera título de médico conforme a las leyes, ni por los servicios profesionales de medicina, los hospitalarios, los radiológicos y los de laboratorios prestados por dependencias públicas; y tampoco por los ingresos percibidos por los autores por permitir a terceros la publicación de sus obras; ni por los derechos de autor cobrados directamente por los creadores de obras inscritas en el Registro Público de Derechos de Autor.[22]

[21] *Ibid.*, art. 41, frac. VI.
[22] LIR, arts. 77, frac. XXX y 141-C.

Por lo que hace a las importaciones,[23] no se paga el impuesto al valor agregado por aquellas que en términos de la legislación aduanera no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo —si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto respecto al uso o goce temporal de bienes—; tampoco por las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera; ni por las de oro, con un contenido mínimo de 80% de dicho material.

No se cubre el impuesto al que viene haciéndose referencia por las importaciones de bienes cuya enajenación en el país, o las de servicios cuya prestación en territorio nacional, no den lugar al pago del impuesto de que se trata, o cuando les sea aplicable la tasa del 0%; ni por la de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; la de obras de arte reconocidas como tales por su calidad y valor cultural por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente, o hubieran sido creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional e introducidas al país por su autor.

Base

El impuesto se aplica al valor de las operaciones a las que se ha hecho referencia, sin que el importe del mismo se considere en ningún caso que forma parte de dicho precio.[24]

Tasas

La ley que se comenta establece una tasa general de 15% —que anteriormente fue del 10%—, una tasa especial de 10% —que originalmente fue del 6%—, y una tasa de exceptuación de 0%.

Se aplica la tasa general a la venta de todos los artículos y a la prestación de todos los servicios que no tributan conforme a las otras tasas. La tasa especial corresponde a la venta de bienes y a la prestación de servicios realizados en las zonas fronterizas por residentes en ellas.

La tasa de exceptuación[25] se aplica a las siguientes transacciones:

a) Enajenación de productos animales y vegetales no industrializados —salvo el hule—; de hielo y agua; de implementos y maquinaria agrícola —siempre que se enajenen completos— de ixtle, palma y lechuguilla; de invernaderos hidropónicos y los equipos integrados a ellos; y de embarcaciones para pesca comercial. De sustancias utilizadas en la agricultura y la gana-

[23] LIVA, art. 25.
[24] *Ibid.*, art. 1°.
[25] *Ibid.*, arts. 1°, 2°, 2°-A frac. I y 2°-B.

dería; de oro, piezas de ornato, orfebrería y lingotes con contenido mínimo de 80% de dicho metal —siempre que su venta no se efectúe al menudeo con el público en general—. La venta de medicinas de patente y de productos destinados a la alimentación —excepto bebidas distintas de la leche, inclusive jugos, néctares y concentrados de frutas o de verduras; jarabes y concentrados para preparar refrescos que se expendan en aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos que al diluirse permitan obtener refrescos; caviar, salmón ahumado y angulas; y alimentos ya preparados para su consumo.

b) Prestación directa de servicios independientes a agricultores y ganaderos en relación con las actividades relacionadas con dichos giros, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce. También la de los servicios relativos a la molienda o trituración de maíz o de trigo, los prestados en invernaderos hidropónicos, los de despepite de algodón en rama, los de pasteurización de leche, los de sacrificio de aves de corral y los de reaseguro.[26]

Uso o goce temporal de maquinaria y equipo en actividades agrícolas y ganaderas.[27]

Exportación de bienes y servicios.[28]

Pago del impuesto

El contribuyente se libera de su obligación[29] enterando en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el impuesto acreditable —el que le hubiera sido trasladado expresamente y por separado— o el que él mismo hubiera pagado con motivo de la importación de bienes y servicios, en el mes o en el ejercicio correspondiente—. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar al precio de la operación sujeta a gravamen la tasa que le corresponda.

El impuesto —calculado por ejercicios fiscales— se paga mediante declaración presentada ante las oficinas autorizadas dentro de los tres primeros meses siguientes al cierre de cada ejercicio. De su importe se resta el monto de los pagos provisionales que son efectuados por los mismos periodos y en las mismas fechas establecidas para el pago del impuesto sobre la renta.

Impuesto especial sobre producción y servicios

Este gravamen complementa al impuesto sobre el valor agregado respecto a los bienes cuyo consumo tiene características particulares que hacen aconsejable una mayor carga fiscal.

[26] *Ibid.*, art. 2°-A, frac. II.
[27] *Ibid.*, art. 2°-A, frac. III.
[28] *Ibid.*, art. 2°-A, frac. IV y 29.
[29] *Ibid.*, arts. 1°, penúltimo párrafo, 4° y 5°.

Sujeto

Están obligadas al pago del impuesto las personas físicas y morales[30] que en territorio nacional realicen los actos o actividades que constituyen el objeto del gravamen. Las entidades de derecho público y cualquier otra persona que conforme a otras disposiciones no causan impuestos o están exentas de ellos, están obligadas a aceptar la traslación del impuesto, y en su caso a pagarlo y trasladarlo en los mismos términos mencionados al tratar el impuesto al valor agregado.

Objeto del impuesto

Se causa el impuesto sobre producción y servicios[31] por la importación o por la enajenación en territorio nacional, de alcohol desnaturalizado que se enajene en ventas al menudeo con el público en general; por la de cerveza y bebidas refrescantes con una graduación hasta de 6° G.L.; aguardiente y bebidas alcohólicas de diferentes graduaciones así como sus concentrados; por la de gasolinas nova y magna sin, diesel y gas natural para combustión automotriz; por la de tabacos labrados: cigarros, puros y cigarros populares cuyo precio no exceda de una cantidad tope.

También por la prestación de los servicios de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución con motivo de la enajenación de los productos ya señalados —excepto gasolinas nova y magna sin, diesel y gas natural para combustión automotriz—. Sólo se paga el impuesto cuando se trate de enajenaciones gravadas por el impuesto que se estudia.

Asimismo por la exportación definitiva de los bienes a que se ha hecho referencia, siempre que se efectúe a países cuyo impuesto sobre la renta establezca para las personas morales una tasa superior al 30%.

Exenciones

No se cubre el impuesto[32] por la enajenacion de aguamiel y productos derivados de su fermentación; cerveza y bebidas refrescantes con un contenido alcohólico hasta de 6° G.L. que se efectúen al público en general —salvo que el enajenante sea productor, envasador o importador de esos bienes o siendo comerciante la mayor parte de sus operaciones consista en ventas realizadas a personas que no forman parte de dicho público—. Tampoco se paga este impuesto por la enajenación al público en general de bebidas alcohólicas que se consumen en el mismo lugar en el que se expenden, sea en botellas abiertas o al copeo.

[30] Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIESPS), art. 1°.
[31] *Ibid.*, arts. 1° frac. I, 2° y 8°.
[32] *Ibid.*, arts. 8° y 13.

Asimismo están exentas del impuesto las importaciones no consumadas —sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo—, las efectuadas por pasajeros en los términos de la legislación aduanera y las realizadas por las misiones diplomáticas acreditadas en el país. También lo están las de aguamiel y productos derivados de su fermentación.

No están obligados al pago del impuesto los empresarios personas físicas que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, si en el año de calendario anterior sus ingresos no excedieron de 77 veces el salario mínimo general anual del área geográfica correspondiente, y el valor de los activos utilizados no rebasó un monto igual a 15 veces dicho salario.

Base del impuesto

La base del impuesto[33] tratándose de enajenaciones es el precio pactado —incluyendo el de los envases y empaques no retornables necesarios para contener los bienes que se enajenan, los intereses normales y moratorios, las penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de los impuestos—. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, y en su defecto al de avalúo. En la enajenación de gasolinas, diesel y gas natural para combustión automotriz no se consideran dentro del valor del precio pactado las cantidades cargadas por comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución. Respecto a estos combustibles hay un procedimiento especial para determinar su valor gravable.

Tocante a la importación de bienes la base es el valor que se utilice para efectos del impuesto general de importación, adicionado con el monto de las contribuciones y aprovechamientos que tengan que pagarse con motivo de la misma, excepto el del impuesto al valor agregado.

Por lo que respecta a la prestación de servicios la base gravable es el precio total de la contraprestación pactada, incluyendo los intereses normales o moratorios, las penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de los impuestos.

Tratándose de productores o importadores de tabacos labrados la base gravable es el precio de venta al detallista. En el caso de exportación definitiva de dichos bienes, así como en la enajenación de bienes que la citada legislación establece como importación temporal realizada por personas residentes en el país a empresas de comercio exterior, se considera el valor que se utilice para efectos del impuesto general de exportación. El impuesto a que se refiere este párrafo, así como el relativo a la enajenación de gasolinas y diesel, no se paga por las enajenaciones subsecuentes.

[33] *Ibid.*, arts. 11, 2º frac. I incisos i), j) y k) y frac. II; 14 y 18.

Tasas

Al valor de los actos y actividades gravadas por este impuesto se aplican porcentajes[34] muy variados que van del 19% al 85%. La venta de alcohol desnaturalizado enajenado al menudeo al público en general tributa con la tasa del 0%.

Esa misma tasa se aplica a la exportación definitiva —en los términos de la legislación aduanera— de los bienes mencionados al tratar el objeto del impuesto, siempre que se efectúe a países cuyo impuesto sobre la renta establezca para las personas morales una tasa superior al 30%; así como a la enajenación de bienes que la misma ley establece como importación temporal realizada por personas residentes en el país a empresas de comercio exterior.

Para determinar la tasa a la importación de gasolina y diesel se sigue un procedimiento especial.

Pago del impuesto

El impuesto[35] se calcula por ejercicios fiscales, y se paga mediante declaración presentada ante la oficina autorizada dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio. Los pagos provisionales se efectúan por los mismos periodos y en las mismas fechas establecidas para el pago del impuesto sobre la renta. Cada uno de esos pagos es igual a la diferencia entre el impuesto a cargo del contribuyente, y el que le hubieran trasladado, o el que él hubiera pagado con motivo de la importación, durante el periodo comprendido en la declaración, siempre que sea acreditable.

El acreditamiento consiste en restar de la cantidad que resulte de aplicar a la base gravable las tasas correspondientes, el impuesto acreditable; y éste equivale al monto del impuesto especial sobre producción y servicios que le hubiera sido trasladado al contribuyente, o al gravamen que él hubiera cubierto con motivo de la importación, siempre que reúna los requisitos establecidos por la ley que se comenta.

Por la enajenación de gasolina y diesel, Pemex y sus organismos subsidiarios enteran diariamente por conducto de Pemex-Refinación, a cuenta del impuesto especial sobre producción y servicios, anticipos por un tope mínimo, mismos que se acreditan contra el pago provisional establecido por la respectiva ley, correspondiente al mes en el que se efectuaron los anticipos. Por lo que se refiere a la enajenación de gas natural para combustión automotriz, efectúa mensualmente pagos provisionales por conducto de Pemex-Gas y Petroquímica Básica. Todos estos pagos se hacen en la Tesorería de la Federación, misma dependencia en la que el Banco de México concentra la diferencia entre los pagos a que se ha hecho referencia, y los depósitos que Pemex y sus organismos subsidiarios hacen en dicha institución.[36]

[34] *Ibid.*, arts. 2°, 2°-A y 2°-B.

[35] *Ibid.*, arts. 4° y 5°.

[36] Ley de Ingresos de la Federación para 1996, art. 4°, fracción VI. Todo el régimen fiscal de Petróleos Mexicanos se establece anualmente en dicha ley.

Impuesto sobre automóviles nuevos

Este gravamen es también complementario del impuesto sobre el valor agregado.

Sujeto

Son sujetos[37] de este tributo las personas que realicen las operaciones objeto del gravamen.

Objeto

Es objeto[38] de este impuesto la primera enajenación de automóviles de producción nacional efectuada al consumidor por el fabricante o el distribuidor. Se entiende por enajenación, además de los casos mencionados al tratar el impuesto al valor agregado, la incorporación de los vehículos disponibles para su comercialización al activo fijo de las empresas fabricantes o ensambladoras, e inclusive al de las distribuidoras autorizadas —lo que se considera que ocurre cuando se utilizan para el desarrollo de las actividades de dichos contribuyentes—; y el hecho de que transcurra el plazo de un año de mantenerlos a la venta sin que esto acontezca.

También lo es la importación definitiva o especial en los términos de la legislación aduanera, respecto de automóviles que correspondan al año modelo en que se efectúe la operación, o a los diez años modelo inmediato anteriores.

Los vehículos a los que se refiere esta ley son los de transporte hasta de diez pasajeros, los camiones con capacidad de carga hasta de 3 100 kilogramos incluyendo los tipo panel, así como los remolques y semirremolques tipo vivienda.

Exenciones

No se paga el impuesto[39] por la exportación de automóviles con carácter definitivo en los términos de la legislación aduanera; ni por su importación o enajenación en la región fronteriza, siempre que en los siguientes dos años contados a partir de la fecha de la operación el adquirente no cambie de residencia ni enajene el vehículo a una persona no residente en dicha zona.

Se entiende que la transacción se realiza en la franja fronteriza cuando en ella se hace la entrega material del automóvil, y el enajenante y el adquirente residen en dicha región; y por importación a dicha zona el hecho de que quien realiza la introducción del vehículo resida en ella y lo utilice o enajene en la misma.

[37] Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos (LISAN), art. 1°.
[38] *Ibid.*, art. 1° frac. I y II.
[39] *Ibid.*, art. 8°.

Base

La base gravable[40] es el precio de la unidad —incluyendo el del equipo opcional común o el de lujo, y sin considerar el monto de los descuentos, rebajas o bonificaciones— cuando la enajenación la realiza el fabricante o el distribuidor autorizado al consumidor, sin que forme parte de dicho precio el impuesto al valor agregado que se cause por esa operación.

En el caso de automóviles de importación el precio de enajenación incluye el impuesto general de importación adicionado con el monto de las contribuciones que tengan que pagarse con motivo de esa transacción, con excepción del impuesto al valor agregado. Si la introducción al país la efectúa quien no es fabricante ni distribuidor autorizado, el tributo se calcula sobre el valor que se considere para efectos del impuesto general de importación —aun si no debe pagarse este gravamen— adicionado por el monto de dicho impuesto y el de los demás gravámenes que tengan que pagarse con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado.

Pago del impuesto[41]

Tratándose de camiones con capacidad de carga hasta de 3 100 kilogramos —incluyendo los tipo panel con capacidad máxima de tres pasajeros—, al precio de enajenación del fabricante o distribuidor al consumidor se le aplica una tasa de 5%. Respecto de los vehículos restantes, al precio de enajenación se le aplica una tarifa progresiva que se actualiza semestralmente.

El impuesto se calcula por ejercicios fiscales excepto en el caso de importaciones efectuadas por quienes no sean el fabricante o distribuidor autorizado, caso en el que mediante declaración se paga en la aduana conjuntamente con el impuesto general de importación.

A más tardar el día 17 de cada mes, mediante declaraciones presentadas en las oficinas autorizadas, a cuenta del pago anual se efectúan pagos provisionales respecto de las enajenaciones realizadas en el mes inmediato anterior. Deducidos esos pagos, la declaración anual se presenta ante las mismas oficinas dentro de los tres meses siguientes al cierre de cada ejercicio.

Cambio de régimen

A partir del 1 de enero de 1997 la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos quedará abrogada.[42] Desde esa fecha serán los estados los que establezcan gravámenes sobre esta materia. Durante el año de 1966 se exime del pago del impuesto a las enajenaciones realizadas por fabricantes o distribuidores y a las importaciones de vehículos.

[40] *Ibid.*, art. 2°.

[41] *Ibid.*, arts. 3° fracs. I y II, 10° y 4°; CFF art. 17.

[42] *Ibid.*, art. décimo sexto transitorio, frac. II; Decreto que exime del pago de diversas contribuciones federales, artículo quinto, *Diario Oficial de la Federación*, 1 de noviembre de 1995.

Se considerará que la enajenación del automóvil nuevo ocurre en la entidad en la que se expida el comprobante de dicha operación; y se entenderá que en el estado que autorice por primera ocasión la expedición definitiva de las placas del automóvil o su registro, acontece por primera vez en territorio nacional la utilización del vehículo después de su importación definitiva.

Impuesto sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley (LISSEDIPL), en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación[43]

Son sujetos[44] de este impuesto quienes efectúen pagos por los servicios prestados por empresas que funcionen al amparo de concesiones federales para el uso de bienes del dominio directo de la nación, cuando la actividad del concesionario esté declarada expresamente de interés público por la ley.

Quienes reciben los pagos responden solidariamente[45] del cumplimiento de las obligaciones establecidas por esta ley, deben recabar el impuesto a cargo de los sujetos y enterarlo mediante declaraciones mensuales.

Las exenciones[46] o limitaciones respecto de gravámenes federales establecidas en otras leyes no se aplican respecto a este impuesto, del que quedan exentos únicamente los estados, sus municipios y el Distrito Federal —a menos que sus actividades no correspondan a sus funciones de derecho público—, y las instituciones y asociaciones de beneficencia privada.

El objeto[47] del impuesto comprende tanto los pagos al concesionario, como a cualquier otra empresa que intervenga entre éste y el que cubre el costo total del servicio. La base gravable es el monto total de los pagos en efectivo o en especie que se hagan por este concepto, y el impuesto se determina aplicando la tasa de 25% a dicha base.

Imposición a nivel local

Salvo escasos gravámenes al consumo que la Constitución les prohíbe establecer, las entidades federativas y el Distrito Federal en principio pueden aplicar tributos de este tipo incluyendo un impuesto general a las ventas, e impuestos especiales a la producción y servicios, lo cual hicieron hasta que en 1980 solicitaron adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, para lo cual hubieron de derogar o suspender la mayor parte de sus tributos a cambio de recibir una participación en la recaudación total federal.

[43] Creado por el artículo noveno de la Ley que Establece, Reforma y Adiciona Disposiciones Relativas a Diversos Impuestos, de 30 de diciembre de 1968.

[44] LISSEDIPL, arts. 1° y 2°.

[45] *Ibid.*, arts. 2°, 6° y 7°.

[46] *Ibid.*, art. 3° y Código Fiscal de la Federación, art. 16 en vigor en 1968, fracs. I y II.

[47] *Ibid.*, arts. 1°, 4° y 5°.

Desde entonces, las entidades federativas y el Distrito Federal pueden gravar sólo las actividades que no son objeto del impuesto al valor agregado,[48] salvo la enajenación al consumidor final de automóviles nuevos, y la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y condominios de tiempo compartido —sin incluir alimentos y demás servicios relacionados con los mismos—. Los impuestos locales y municipales no se consideran valores para calcular el impuesto al valor agregado. Asimismo han convenido en abstenerse de mantener tributos locales o municipales sobre la enajenación de bienes o la prestación de servicios cuando sean exportados, les sea aplicable la tasa del 0%, o dichas actividades sean realizadas con el público en general por empresarios personas físicas no obligados a pagar el impuesto por no exceder sus ingresos ni el activo utilizado el año de calendario anterior, de cantidades equivalentes respectivamente a 77 y a 15 veces el salario mínimo general anual del área que corresponda al contribuyente, o por personas físicas dedicadas a actividades agrícolas, silvícolas o pesqueras que cumplan con los mismos requisitos salvo el que se refiere a tratar con el público en general. También sobre las utilidades o el capital de las empresas; sobre los intereses, títulos de crédito, operaciones financieras derivadas, y los productos o rendimientos derivados de su propiedad o enajenación; sobre el uso o goce temporal de casa habitación; y sobre los espectáculos públicos consistentes en obras de teatro, y funciones de circo y cine cuando a nivel local en su conjunto el gravamen supere el 8% calculado sobre el ingreso total que derive de dichas actividades; así como sobre los bienes que integren el activo de las empresas —excepto respecto a la tenencia o uso de automóviles, omnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda, aeronaves, embarcaciones, veleros, esquíes acuáticos motorizados, motocicletas acuáticas, tablas de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas—.[49]

De conformidad con esa limitación las entidades tienen establecidos[50] impuestos al ingreso a cargo de los organismos descentralizados y de los establecimientos particulares dedicados a la enseñanza; de las empresas que proveen servicios de transporte público terrestre —excepto el proporcionado por ferrocarril y el que opera con concesión federal— que algunos estados catalogan como derecho; de los médicos, dentistas y veterinarios que perciben honorarios por la prestación de sus servicios en forma independiente; y de los empresarios de espectáculos públicos: teatro, cine, circo, espectáculos deportivos o artísticos —no se consideran con este carácter los presentados en restaurantes, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos—, así como de los organizadores de loterías, rifas, sorteos, concursos y juegos con apuestas en los estados en los que se prohíbe la traslación del impuesto en el precio del boleto de entrada a dichos espectáculos, o en la contraseña para participar en los mencionados juegos de azar.

[48] LIVA artículos 41, 2-A, 2-C y Disposiciones Transitorias del Impuesto al Valor Agregado, artículo noveno.

[49] Estas disposiciones entrarán en vigor en 1997. En 1966 no será aplicable a nivel federal el impuesto relativo a enajenación de vehículos.

[50] Leyes de ingresos y de hacienda de cada una de las entidades.

Gravan el consumo con impuestos sobre la comercialización de libros, periódicos y revistas; sobre los boletos de entrada a los espectáculos públicos en los estados que no vedan la traslación del impuesto en el precio de los mismos; y sobre las nóminas, ya que las entidades sólo cobran tributos sobre las erogaciones efectuadas por los patrones con motivo del consumo de fuerza de trabajo, y no sobre la porción que de esta contribución híbrida[51] se retiene a los trabajadores, que de recaudarse constituiría un impuesto al ingreso. A partir de 1996 es de competencia local la imposición a los servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y condominios de tiempo compartido; y desde 1997 lo será la enajenación de automóviles nuevos —que dejará de ser gravada por la Federación.

Imponen asimismo tributos sobre la celebración de actos y contratos civiles, así como sobre los instrumentos jurídicos en que constan; sobre la venta de muebles usados; sobre la obtención de premios; y desde 1997 sobre la tenencia de automóviles en forma concurrente con la Federación.[52] Todos éstos se estudian en el capítulo relativo a la imposición a la riqueza por ser una manifestación de ésta.

CONCLUSIÓN

A pesar de que el impuesto sobre la renta —que grava el ingreso— individualmente considerado es el que produce la mayor recaudación —90 mil millones de pesos es el cobro programado para 1996—, la suma de todos los impuestos al consumo sobrepasa esa cantidad, por lo que son los consumidores, debido a la traslación del tributo que les hacen los vendedores, los que en mayor medida financian el gasto público.

De los impuestos que en este capítulo se tratan, los de menor importancia desde el punto de vista de la recaudación son los gravámenes al comercio exterior: los impuestos a la importación que aportan al erario federal 14 mil millones de pesos y 87 millones de pesos los impuestos a la exportación. En esta materia el tributo de mayor rendimiento es el impuesto al valor agregado, que en 1996 deberá producir para la Federación 79 mil millones de pesos; y le sigue en importancia el impuesto especial sobre producción y servicios, del que se espera una recaudación de 41 mil millones de pesos. Todas estas estimaciones se refieren al ejercicio fiscal de 1996,[53] en el que la Federación se abstendrá de cobrar el impuesto sobre automóviles nuevos, que desde 1997 pasará a ser competencia exclusiva de las entidades federativas.

[51] Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, "Impuesto a las nóminas e impuesto al activo de las empresas, ¿Inconstitucionales?", en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año XXIV, núm. 72, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, septiembre-diciembre de 1991, pp. 755 a 757.

[52] Ley del Impuesto sobre la Tenencia de Automóviles, art. 16 y Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre Tenencia de Automóviles, artículo décimo octavo, fracción I.

[53] Ley de Ingresos de la Federación para 1996; Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, artículos decimosexto transitorio fracción II; Decreto por el que se exime del pago de diversas contribuciones federales y se otorgan estímulos fiscales, *Diario Oficial de la Federación*, 1 de noviembre de 1995, artículo quinto.

El consumo en general lo grava el impuesto al valor agregado con una tasa de 15% que en principio se aplica a la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes y servicios. Pero amén de numerosas exenciones, existe una tasa especial de 10% que corresponde a las ventas y a la prestación de servicios realizadas en las zonas fronterizas por residentes en ellas; y una tasa de exceptuación de 0% aplicable a la enajenación de productos vegetales y animales no industrializados; de maquinaria y equipo agrícola, así como de sustancias utilizadas en la agricultura y ganadería; de medicinas de patente y prácticamente todos los productos destinados a la alimentación; y de piezas de orfebrería y lingotes de oro con contenido mínimo de 80% de dicho metal.

Complementarios a ese gravamen por aplicarse a bienes que por sus características especiales hacen aconsejable una mayor carga fiscal a su consumo, son el impuesto sobre producción y servicios y el impuesto sobre automóviles nuevos.

Grava el primero de ellos la importación o la enajenación de alcohol desnaturalizado vendido al menudeo; de cerveza, bebidas refrescantes con contenido alcohólico; de gasolinas, diesel y gas natural para combustión automotriz; de tabacos labrados; de bienes que la legislación aduanera establece como importación temporal realizada por residentes en el país a empresas de comercio exterior; así como la exportación definitiva de los bienes y servicios a que se ha hecho referencia cuando se efectúe a países cuyo impuesto sobre la renta establezca para las personas morales una tasa superior al 30%. También se cubre el impuesto por los servicios de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución con motivo de la enajenación de los productos mencionados.

Por lo que respecta al impuesto sobre automóviles nuevos, grava la primera enajenación de automóviles nuevos de producción nacional efectuada al consumidor por el fabricante o el distribuidor, y la importación definitiva o especial de automóviles que correspondan al año modelo en que se efectúe la operación o a los diez años modelo inmediatos anteriores. El concepto automóvil abarca los vehículos de transporte hasta de diez pasajeros, los camiones con capacidad de carga hasta de 3 100 kilogramos incluyendo los tipos panel, así como los remolques y semirremolques tipo vivienda.

A nivel local, la imposición al consumo no es muy importante, porque al adherirse las entidades al sistema nacional de coordinación fiscal para participar de los ingresos totales por recaudación de la Federación, convinieron en no gravar las operaciones que son objeto del impuesto al valor agregado —salvo las excepciones previstas en la ley respectiva—, por lo que desde entonces han gravado únicamente la comercialización de libros, periódicos y revistas; el valor de los boletos de entrada a los espectáculos públicos en los estados que no vedan la traslación del impuesto en el precio de los mismos; y a través de un impuesto sobre nóminas, el importe de las erogaciones efectuadas por los patrones como pago por el consumo de fuerza de trabajo. Desde 1996 recaudan un impuesto sobre los servicios de hospedaje, campamento, paraderos de casas rodantes y condominios de tiempo compartido; y desde 1997 lo harán sobre la enajenación de automóviles nuevos.

VI. Imposición a la riqueza, por *Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz* . **109**

Importancia de la imposición a la riqueza en el sistema fiscal . 109
Nivel federal 110
Nivel local 121
Conclusiones 128

VI. Imposición a la riqueza

*Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz**

IMPORTANCIA DE LA IMPOSICIÓN A LA RIQUEZA EN EL SISTEMA FISCAL

Como medida de las posibilidades económicas que originan la capacidad contributiva de una persona debe atenderse tanto al flujo del ingreso —sujeto al impuesto sobre la renta—, a la porción que de él es gastada —gravada por los tributos al consumo—, y al valor de los bienes y derechos poseídos en un momento determinado —objeto de la imposición a la riqueza.

Los bienes sometidos a esta forma de tributación incluyen la propiedad raíz —la tierra y sus mejoras permanentes—; la propiedad tangible no ligada en forma permanente a la propiedad inmueble —inventarios, utensilios domésticos, vehículos, obras de arte, colecciones, dinero, joyas y animales—; y la propiedad intangible —constituida por activos inmateriales cuyo valor radica en el derecho que representan sobre la propiedad raíz o tangible.

Desde el punto de vista de la equidad, atendiendo a que la posesión de riqueza —independientemente de los rendimientos que pueda producir— proporciona por sí misma una medida de bienestar económico, un gravamen sobre ella complementa al impuesto sobre la renta en la medida en la que coloca una mayor carga fiscal sobre las personas que poseen bienes —productivos o no— que sobre quienes viven únicamente de sus ingresos.

Al mismo tiempo, el impuesto sobre los bienes patrimoniales hace factible alcanzar con gravámenes el capital destinado al atesoramiento improductivo —acumulación de tierras ociosas, dinero en efectivo, joyas, muebles valiosos— y permite someter a tributación el patrimonio representado por casas habitación, que a menos que el impuesto sobre la renta considere en su base el ingreso imputado, no es gravado. Completando así el impuesto sobre la renta, se hace más justo el sistema fiscal considerado integralmente.

* Mi agradecimiento a la licenciada María del Socorro Mora, jefa del departamento de análisis e implementación de convenios de la subdirección de asuntos jurídicos de la coordinación general con entidades federativas, por el apoyo prestado.

Los impuestos a la riqueza pueden tener por objeto la posesión del título de propiedad o su transmisión. La traslación de dominio es afectada por tres diferentes tipos de gravámenes según se trate de transmisión o adquisición a título oneroso, gratuito o por circunstancias fortuitas. El impuesto a la propiedad puede adoptar la forma de un tributo sobre el patrimonio neto —que grava a los propietarios según el monto de su caudal neto total—, o aplicarse por separado a los distintos bienes según su valor individual.

El impuesto al patrimonio neto[1] no entra en la estructura del sistema fiscal mexicano; pero existen numerosos impuestos tanto a nivel federal como estatal que recaen sobre bienes patrimoniales individualmente considerados, sea englobando tanto los bienes muebles como los inmuebles, o gravando por separado cada una de estas manifestaciones de riqueza.

NIVEL FEDERAL

La manifestación de riqueza constituida por la propiedad o posesión de bienes muebles e inmuebles es gravada a nivel federal y también lo es su transmisión.

Gravámenes a la posesión de riqueza

La Federación tiene establecido un gravamen al activo —que abarca bienes muebles e inmuebles—, y un impuesto sobre el uso o tenencia de cualquier clase de vehículos.

Impuesto al activo

En 1989 se incorporó el impuesto al activo de las empresas como gravamen complementario al impuesto sobre la renta. Lo que orilló a esta medida fue que el 71% de los negocios estaba eludiendo el pago de este impuesto porque las disposiciones entonces en vigor permitían trasladar utilidades a negociaciones que reportaban pérdidas, por lo que compañías que por años no habían generado utilidades se mantenían en el mercado y con inversiones por arriba de las que podían sostener.[2]

Aprovechando la paridad existente entre una carga sobre el ingreso derivada de un activo —que grava el flujo de dinero conforme va generándose—, y un tributo

[1] Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, *Imposición a la riqueza en México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1983, pp. 15-34.

[2] Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, "Impuesto a las nóminas e impuesto al activo de las empresas, ¿anticonstitucionales?", en *Boletín de Derecho comparado*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, nueva serie, año XXIV, núm. 72, septiembre-diciembre de 1991, pp. 757-758.

equivalente sobre el valor de ese bien —que grava la acumulación del ingreso ganado en periodos ya concluidos—, y que por tanto es lo mismo aplicar una contribución de 10% sobre el ingreso corriente derivado de posesiones que producen ingresos anuales que corresponden al 10% de su precio, que establecer un gravamen del 1% sobre el valor de dichas propiedades,[3] el gobierno, para recuperar la recaudación omitida y desanimar la potencial ilusión futura, implantó el impuesto al que se ha hecho referencia, originalmente acreditable contra el impuesto sobre la renta —actualmente, según las circunstancias acreditables el uno contra el otro—, que por lo tanto sería cubierto por quienes hubieran esquivado el pago de éste y en el futuro lo soslayaran. Sus elementos son los siguientes:

Sujeto

Quedan sometidas[4] a este tributo las personas físicas que realicen actividades empresariales, y las personas morales residentes en México por el activo que tengan cualquiera que sea su ubicación. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, pagan el gravamen de que se trata respecto al activo atribuible a dicho establecimiento. También están obligados al pago del impuesto los residentes en el extranjero que mantengan en territorio nacional inventarios para ser transformados —o ya transformados— por algún contribuyente de este impuesto. Quienes otorgan a esas personas el uso o goce temporal de bienes utilizados en sus actividades, quedan obligados al pago del impuesto sólo por el activo fijo y terrenos de los que obtengan ingresos por darlos en arrendamiento u otorgar su uso o goce temporal, y por los recursos que en su carácter de condóminos o fideicomisarios reciban por dar en administración a un tercero inmuebles destinados al hospedaje para que los utilice para alojar a otras personas. Si quienes en esas circunstancias dan en administración los inmuebles son extranjeros residentes en el extranjero, se someten al impuesto los que ubicados en el país les generen ingresos de los aquí señalados. Las empresas que componen el sistema financiero están obligadas al pago del impuesto por lo que hace a su activo no afecto a su intermediación financiera —activo fijo, terrenos, gastos y cargos diferidos que conforme a la legislación aplicable no respalden obligaciones con terceros originadas en dicha intermediación—.

Exenciones

No están obligados al pago de este gravamen[5] quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta. Cuando estas personas mantengan inventarios de residentes en el extranjero para ser transformados, u otorguen el uso o goce temporal de bienes

[3] Geoffrey Brennan y James Buchanan, *The Power to Tax*, Cambridge University Press, Cambridge, 1980, p. 85.

[4] Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, arts. 1° y 5°-B; Ley del Impuesto sobre la Renta, capítulo III del título IV y artículos 133 fracción XIII y 148-A.

[5] *Ibid.*, art. 6°.

a sujetos del impuesto —a excepción de las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta— pagan el impuesto sobre dichos bienes.

Tampoco lo están las personas físicas que comercien al menudeo en puestos en la vía pública o como vendedores ambulantes —y que hayan optado por pagar el impuesto sobre la renta conforme a lo dispuesto en su reglamento—, ni quienes otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento fueron prorrogados indefinidamente por ley congelando sus rentas —únicamente por lo que hace a dichos inmuebles—. Asimismo están exentos del gravamen quienes utilicen bienes destinados sólo a actividades deportivas cuando dicho uso sea sin fines de lucro, o sea realizado exclusivamente por sus socios o miembros; y quienes se dediquen a la enseñanza contando con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, únicamente por los bienes empleados en dichas actividades.

No se cubre el impuesto durante el periodo preoperativo, en el ejercicio en el que se inicien actividades ni en los dos siguientes y tampoco en el ejercicio de liquidación —salvo cuando dure más de dos años—. Esto no es aplicable a los ejercicios posteriores a la fusión, transformación de sociedades, traspaso de negociaciones, ni iniciación de actividades con motivo de la escisión de sociedades.

Objeto

El objeto del impuesto es la propiedad o posesión de activo[6] cualquiera que sea su ubicación en el caso de los contribuyentes residentes en el país, y la del activo atribuible a los establecimientos permanentes situados en el territorio nacional en el caso de los contribuyentes residentes en el extranjero; así como la propiedad o posesión por éstos de inventarios en territorio nacional para su transformación o ya transformados. Tratándose de las personas que otorgan el uso o goce de bienes utilizados en el ejercicio de sus actividades por personas morales, o por personas físicas que realicen actividades empresariales, el objeto del impuesto está constituido por la propiedad o posesión de dichos bienes.

La ley no define lo que ha de entenderse por activos; pero enumera en forma enunciativa algunos de los bienes que integran los activos financieros: las inversiones en títulos de crédito —a excepción de las acciones emitidas por personas morales residentes en México—, las acciones emitidas por sociedades de inversión de renta fija, los intereses devengados a favor no cobrados, los documentos y las cuentas por cobrar —sin incluir en éstas los pagos provisionales, los saldos a favor relacionados con el pago de contribuciones, los estímulos fiscales por aplicar, ni las cuentas a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades—. Y al dar las reglas para actualizar el costo comprobado de adquisición menciona además de las acciones, los terrenos y los inventarios.

[6] *Ibid.*, artículos 1°, 3° y 4°.

Base

La base gravable[7] de este tributo es el valor del activo en el ejercicio fiscal respecto al cual se presenta la declaración, calculado al sumar los valores promedio de los activos sometidos a imposición considerando los costos originales actualizados de cada bien tratándose de activos fijos, cargos y gastos diferidos y los promedios mensuales tratándose de activos financieros. Los inventarios de materias primas, productos terminados y semiterminados que el contribuyente tenga al inicio y al cierre del ejercicio se suman y el resultado se divide entre dos.

Deducciones

Para impedir la piramidación del impuesto se permite restar del valor del activo en el ejercicio[8] el valor promedio de las deudas contratadas con establecimientos permanentes instalados en el país por empresas residentes en el extranjero y con empresas residentes en México —excepto las convenidas con el sistema financiero o con su intermediación—. Si se autoriza la sustracción de este pasivo es porque constituye un activo sujeto al impuesto en las negociaciones que otorgaron los créditos.

La deducibilidad opera siempre que se trate de deudas no negociables, o en caso de que lo sean cuando no se hubiera notificado al contribuyente la cesión del crédito correspondiente a dichas deudas a favor de una empresa de factoraje financiero, y cuando aun no habiendo sido notificado hubiera pagado la deuda a dicha empresa o a otra persona no contribuyente del impuesto.

Las personas físicas pueden deducir, además, un monto equivalente a 15 veces el salario mínimo general de su área geográfica elevado al año, sin exceder el valor del activo del ejercicio.

Tasa y pago del impuesto

El tributo se cubre aplicando a la base gravable una tasa de 1.8%. Tratándose de personas morales la declaración correspondiente[9] se presenta junto con la del impuesto sobre la renta; y tratándose de personas físicas, dentro del periodo en el que tienen para pagar el impuesto sobre la renta.

Los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país que mantengan en éste inventarios para ser transformados por contribuyentes del impuesto al activo, presentan la declaración a más tardar el mes siguiente a aquel en que retornen dichos bienes al extranjero, y no tienen la obligación de presentar

[7] *Ibid.*, artículo 2°.
[8] *Ibid.*, artículo 5°.
[9] *Ibid.*, artículos 2°, 7° y 8°.

los pagos provisionales que los otros contribuyentes —a excepción de las personas físicas que realizan actividades agrícolas o ganaderas—, tienen que presentar a cuenta del impuesto del ejercicio.

Acreditamiento de un impuesto contra el otro

Las personas morales pueden acreditar contra el impuesto sobre la renta del ejercicio, los pagos provisionales y los ajustes efectivamente enterados respecto al impuesto sobre el activo, en lugar de los previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta; si sobrepasan el monto de este último gravamen, la diferencia se considera como impuesto sobre la renta pagado en exceso, y se estará a lo dispuesto en el párrafo que sigue.[10]

Los contribuyentes pueden acreditar contra el impuesto sobre el activo del ejercicio una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta correspondiente al mismo. Adicionalmente pueden acreditar contra el impuesto del ejercicio, la diferencia que resulte en cada uno de los tres ejercicios inmediatos anteriores hasta por el monto que no se hubiera acreditado con anterioridad.

Dicha diferencia es la que resulta de disminuir al impuesto sobre la renta, el impuesto al activo, siempre que este último sea menor y ambos correspondan al mismo ejercicio. Para estos efectos el impuesto sobre la renta causado en cada uno de esos tres ejercicios se disminuye con las cantidades que hayan dado lugar a la devolución del impuesto al activo por haber sido mayor el impuesto sobre la renta por acreditar que el impuesto al activo en ese ejercicio. Los contribuyentes pueden solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad.

El impuesto sobre la renta por acreditar a que se refiere la ley es el efectivamente pagado. Cuando pudiendo haberlo hecho el contribuyente no efectúe el acreditamiento o solicite la devolución en un ejercicio, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Cuando en el mismo ejercicio el impuesto al activo sea igual o superior al impuesto sobre la renta, y éste hubiera sido cubierto en exceso, no opera la devolución de la cantidad enterada en demasía, sino que se considera como pago del impuesto al activo del mismo ejercicio. Tampoco procede la restitución del impuesto sobre la renta pagado en exceso cuando su acreditamiento dé lugar a la devolución del impuesto al activo; en este caso el impuesto sobre la renta pagado en exceso cuya devolución no proceda se considera impuesto al activo.

Los derechos al acreditamiento y a la devolución son personales del contribuyente y no pueden ser transmitidos ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión pueden dividirse entre la sociedad escindente y las escindidas, en la

[10] *Ibid.*, artículos 7°, 8°-A, 9° párrafo cuarto y fracciones I y II y 10° párrafo segundo.

proporción en la que se divida el valor del activo en el ejercicio en que se efectúa la escisión.

Tratándose de quienes están obligados a pagar el impuesto al activo por otorgar el uso o goce temporal de bienes utilizados en la realización de actividades empresariales, acreditan como máximo contra dicho gravamen la diferencia que resulte de restar del impuesto sobre la renta calculado sobre sus ingresos totales, el correspondiente a sus ingresos sin incluir los que provienen del uso o goce de dichos bienes.

Impuesto por el uso o tenencia de vehículos

Por tener los vehículos número de motor y de serie, y requerirse su registro ante las correspondientes autoridades de tránsito —lo que hace que el propietario sea fácilmente identificable—, la administración de los tributos que gravan su posesión es relativamente sencilla.

Objeto y sujeto

Este tributo tiene como objeto gravar[11] la propiedad tanto de vehículos de transporte terrestre como la de transportes aéreos y acuáticos enumerados en la ley que lo establece. Son sujetos del impuesto las personas físicas o morales tenedoras o usuarias de los vehículos, y se presume que los propietarios lo son.

Exenciones

Atendiendo al carácter del propietario están exentos del pago de este impuesto[12] los distintos niveles de gobierno por lo que hace a la tenencia o uso de vehículos utilizados para la prestación de servicios públicos —patrullas, ambulancias de rescate, camiones de limpia, pipas de agua, ambulancias, carrozas funerarias—; los fabricantes, ensambladores, distribuidores y comerciantes en el ramo respecto a los que tengan para su venta, siempre que carezcan de placas de circulación; los inmigrantes o inmigrados rentistas; y el cuerpo diplomático y consular tocante a los que tenga para su servicio.

Considerando el servicio proporcionado con los vehículos se exime del impuesto la tenencia de ambulancias pertenecientes a instituciones de beneficencia, la de los vehículos de los cuerpos de bomberos al servicio de la comunidad, la de los medios del transporte público, la de los vehículos eléctricos utilizados para

[11] Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, art. 1°.
[12] *Ibid.*, artículos 2°, 8° fracciones II, III, V y VI, 15 fracciones II, IV, VI, VII, VIII.

transporte de personas, y la de las embarcaciones nacionales de transporte mercante y de pesca comercial.

Tomando en cuenta las circunstancias o las características del vehículo está exenta del pago del gravamen la tenencia de vehículos importados temporalmente —salvo las aeronaves y embarcaciones que prestan servicios turísticos con fines comerciales conforme a lo establecido en la Ley Aduanera—; la de las aeronaves monomotoras de una pieza fabricadas o adaptadas para fumigar, rociar o esparcir líquidos o sólidos con tolva de carga, y las aeronaves con capacidad para más de 20 pasajeros destinadas al aerotransporte del público en general.

Fuera de estos casos toda persona —incluyendo la Federación, los estados, sus municipios y los organismos descentralizados— debe pagar este impuesto, aun cuando de conformidad con otras leyes o decretos no esté obligada a pagar impuestos federales o esté eximida de ellos.

Base gravable

La base gravable[13] resulta de diversas circunstancias de acuerdo con el tipo de vehículos. En el caso del transporte terrestre —automóviles, automóviles eléctricos, camiones, omnibuses y tractores no agrícolas tipo quinta rueda— la base es el precio de enajenación del fabricante, ensamblador o distribuidor al consumidor, incluyendo el equipo opcional —sin considerar descuentos, rebajas ni bonificaciones—, adicionado con los impuestos cubiertos por la enajenación o importación, lo que constituye el valor total de la unidad. Tratándose de motocicletas la base del impuesto es el resultado de multiplicar por sí mismo el cociente de dividir la cilindrada expresada en centímetros cúbicos entre mil.

Respecto del transporte aéreo la base del tributo es el peso total, que es el peso en toneladas adicionado con la carga máxima de despegue al nivel del mar. Y en el caso del transporte acuático la base para gravar la tenencia de veleros es la cifra que resulta de multiplicar por sí mismo el guarismo obtenido de restar cuatro metros a la longitud de eslora expresada también en metros; y tratándose de embarcaciones de otro tipo, el resultado de multiplicar por sí misma la cantidad obtenida de disminuir en 0.2 el factor determinado multiplicando la longitud de eslora expresada en metros, por el cociente de dividir los caballos de fuerza entre mil.

Cálculo del impuesto

La ley prevé tratamientos diferentes respecto a la tenencia de vehículos nuevos y vehículos usados,[14] y define aquéllos como los enajenados por primera vez al

[13] *Ibid.*, artículos 5° fracción I, 12, 13 fracción I, inciso *a*) y III inciso *a*) y 14 fracción I.

[14] *Ibid.*, artículos 1° párrafo quinto, 1°-A, 5° fracciones I, IV y V, 12, 12b, 14 fracción II, 14-A y 14-B.

consumidor por el fabricante, ensamblador o distribuidor; y los importados definitivamente al país, ya correspondan al año modelo posterior al de aplicación de la ley, al año modelo en el que se efectúe la importación, o a los diez años modelos inmediatos anteriores al año de importación definitiva.

Vehículos nuevos

En el caso de medios de transporte terrestre hasta de diez pasajeros, a la base gravable se aplican tasas diferenciales según tres categorías atendiendo al precio, que se actualizan en los meses de enero y julio con el factor de actualización calculado conforme al Código Fiscal y publicado por la Secretaría de Hacienda. Respecto a los vehículos para más de diez pasajeros y para carga de mercancías, a la base gravable se aplica un porcentaje que difiere según el peso bruto vehicular —peso del vehículo totalmente equipado incluyendo carga útil transportable— exceda o no de 15 toneladas. Tratándose de automóviles eléctricos para cuya circulación se requieran placas y tarjeta de circulación, la base gravable se multiplica por el factor previsto en la ley; y en el caso de las motocicletas la base mencionada con anterioridad se multiplica por una cantidad expresada en pesos.

Respecto a los vehículos aéreos la base se multiplica por distintas cuotas expresadas en pesos, según se trate de aeronaves de pistón o de reacción y en el caso de aeronaves —de hélice, turbohélice y reacción— y de helicópteros de más de diez años de fabricación anteriores al de aplicación de la ley, el impuesto consiste en cuotas fijas.

Tratándose tanto de veleros como de otras embarcaciones, la base gravable se multiplica por una cantidad fija expresada en pesos; y por los aparatos acuáticos motorizados —esquíes, motocicletas y tablas de oleaje— se cubre una cuota expresada en pesos. Cuando dichos vehículos tienen más de diez años de fabricación anteriores al de aplicación de la ley, el impuesto consiste en una cuota en el caso de los veleros, y respecto de las demás embarcaciones en una tarifa progresiva atendiendo al monto de su factor fiscal.

En la enajenación o importación de vehículos nuevos de año modelo posterior al de aplicación de la ley, se paga el impuesto correspondiente al año de calendario en que se enajene o importe. Si dichas operaciones se efectúan entrando al año, sólo se cubre el 75%, el 50% o el 25% del impuesto según ocurran en los trimestres segundo, tercero y cuarto.

Vehículos usados

El impuesto causado en el ejercicio anterior se multiplica por el factor de ajuste, que es el resultado de multiplicar el factor que la ley fija de manera descendente de acuerdo con la antigüedad del vehículo, por el factor de actualización correspondiente a la inflación sufrida del penúltimo al último mes de noviembre inmediato anterior, según lo dispuesto por el Código Fiscal. La Secretaría de Hacienda publica el factor de ajuste los primeros días del mes de enero. Por los vehículos de más de

diez años de fabricación anteriores a la aplicación de la ley, el impuesto se paga a la tasa del 0%.

Gravámenes a la transmisión de riqueza

La ausencia a nivel federal de tributos específicos en materia de transmisión onerosa de riqueza, así como de la que se hace en forma gratuita y de la que ocurre en circunstancias fortuitas, no implica que tales actos no se graven, dicha transferencia de riqueza se considera como ingreso gravable para efectos del impuesto sobre la renta, que en la parte relativa a los tributos a cargo de las personas físicas grava los ingresos por enajenación de bienes, por adquisición de bienes y por obtención de premios.

Transferencias onerosas de riqueza

La base del impuesto por enajenación de bienes muebles e inmuebles[15] —que no incluye la transmisión por causa de muerte, donación o fusión de sociedades, ni la enajenación de bienes, valores y otros títulos de crédito si el ingreso se considera como intereses— está constituida por la diferencia entre el ingreso —inclusive en crédito— y las deducciones, que comprenden el costo comprobado de adquisición actualizado considerando el tiempo de posesión; las inversiones en construcciones, mejoras y ampliaciones —sin incluir gastos de mantenimiento—; los gastos notariales; los impuestos y derechos por escrituración; y los gastos relativos al avalúo, a las comisiones y a las mediaciones, pagados por el enajenante con motivo de la adquisición o de la enajenación.

A pesar de la denominación empleada, el objeto del impuesto es no la transmisión de la propiedad, sino la ganancia de capital, que es el incremento de valor acaecido en el transcurso del tiempo a un bien —distinto de aquellos cuya disposición constituye la actividad económica normal del contribuyente—, que se hace manifiesto hasta el momento de su enajenación.[16]

El acrecentamiento ocurrido es resultado de diversas circunstancias: puede deberse al esfuerzo de la administración: acumulación de ganancias, innovaciones o descubrimientos desarrollados o adquiridos por la empresa, producción de nuevos satisfactores, apertura de nuevos mercados; y tocante a la propiedad raíz al desarrollo de nuevos usos para sus recursos o al aumento en el volumen de producción. Pero la elevación del valor puede deberse también a una mejoría general de la actividad económica, a un aumento general en las tasas de interés, y al descubri-

[15] Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 95, párrafos tercero y cuarto, y artículo 97.

[16] John F. Due, *Government Finance*, 3a. ed., Richard D. Irwin Inc., Homewood, Ill., 1963, pp. 180 a 192; Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, 4a. ed., McGraw-Hill Book Company, Nueva York, 1984, pp. 336 a 340 y 395 a 397; James M. Buchanan, y Marilyn R. Flowers, *The Public Finance*, 6a. ed., Irwin, Homewood, Ill., 1987, pp. 238 a 239.

miento de nuevos recursos en la tierra; asimismo al aumento de población, a la monopolización de las tierras, a la debilidad de los competidores y a la inflación. En tanto el incremento del precio es un reflejo de ésta, el impuesto se aplica al capital original en sí, lo que convierte el gravamen en un tributo a la riqueza.

Por obtenerse estas entradas de modo esporádico, y consistir en incrementos paulatinamente acumulados cuyo monto se desconoce durante el periodo en el que van generándose, de gravarse como ingreso ordinario se deformaría la progresividad del impuesto sobre los ingresos regulares. La solución ideal sería gravar anualmente los acrecentamientos de valor a medida que van produciéndose; pero por la imposiblidad técnica de hacerlo así se les somete a un procedimiento especial de tributación.

Toda transmisión de propiedad —la permuta se considera como dos operaciones— se reputa como enajenación de bienes, incluyendo aquella en la que el enajenante se reserva el dominio, la adjudicación aun en favor del acreedor, la aportación a sociedades o asociaciones, la que se realiza mediante arrendamiento financiero o fideicomiso —que abarca la cesión de derechos sobre los bienes afectos a éste—, la de bienes tangibles y la de derechos para adquirir efectuada a través de la enajenación de títulos de crédito o de la cesión de los derechos que representan —excepto tratándose de acciones o partes sociales—. Los ingresos percibidos con motivo de una expropiación se sujetan a este gravamen.[17]

Tratándose de la escisión o fusión de sociedades, se considera que no hay enajenación cuando los accionistas propietarios de cuando menos el 51% de las acciones con derecho a voto de las sociedades escindente y escindida, o de la subsistente o de la que surja con motivo de la fusión, sean los mismos durante un periodo de dos años a partir de la fecha en que se presente el aviso correspondiente a la autoridad fiscal en el primer caso, y no los enajenen en un periodo de un año en el segundo.

Atendiendo a la forma peculiar en la que se crean las ganancias de capital, se les da un trato preferente que consiste en dividir[18] la ganancia percibida entre el número de años —sin exceder de 20— transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación del bien objeto de la operación, y sólo el monto correspondiente a un año se suma a los otros ingresos acumulables del ejercicio.

Para determinar la tasa aplicable al remanente no acumulable, se calcula el impuesto correspondiente al total de los ingresos acumulables en el año en el que ocurra la enajenación una vez sustraídas las deducciones —excepto gastos médicos, de hospitalización y de funerales, así como donativos—, y se divide dicho gravamen entre el monto de los ingresos sobre los que fue computado. A elección del contribuyente este cociente es la tasa que se emplea para calcular el impuesto sobre la ganancia de capital restante, o bien lo es la tasa promedio de los cinco últimos ejercicios, incluido aquel en el que se realizó la operación. El monto del tributo así obtenido se suma al establecido respecto a las demás percepciones.

[17] Ley del Impuesto sobre la Renta, artículo 95.
[18] *Ibid.*, artículos 96, 97-A y 77 fracciones XV, XVII y XXXI.

Concomitantemente, para deducir las pérdidas sufridas por la enajenación de inmuebles, acciones, partes sociales y certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, se sigue también un procedimiento especial.

La cantidad que resulta de dividir la pérdida ocurrida entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación —sin exceder de diez, aunque la posesión se hubiera extendido por un periodo mayor—, se resta de la ganancia por enajenación de otros bienes obtenida en el año de calendario o en los tres siguientes, o bien de los demás ingresos acumulables de ese año de calendario.

Por lo que respecta a la parte de la pérdida no sustraída, durante los mismos años de calendario a que se refiere el párrafo anterior, se acredita contra la cantidad que resulte de aplicar la tasa del impuesto correspondiente al año de que se trate al total de la ganancia por enajenación de bienes obtenida en el mismo, la cifra originada al multiplicar dicha porción por la tasa del impuesto que corresponda al contribuyente en el año de calendario en el que hubiera sufrido el perjuicio.

La tasa aludida es el porcentaje que resulta de multiplicar por cien el cociente de dividir el impuesto relativo a la declaración anual del ejercicio de que se trata, entre la cantidad sobre la que se calculó dicho tributo.

Si la declaración del año de calendario en el que ocurra la pérdida no produce impuesto, se considera la tasa correspondiente al siguiente —sin exceder de tres— en el que sí se cause. Si pudiendo efectuar la disminución de las pérdidas o el acreditamiento se omite hacerlo, se pierde el derecho a realizarlos hasta por la cantidad en que dejó de verificarse en los ejercicios en los que debió practicarse.

Se exime de tributación la enajenación del inmueble que durante los dos años anteriores hubiera sido la casa habitación del contribuyente, así como la de los inmuebles, certificados de vivienda y derechos de fideicomitente o fideicomisario, que recaigan sobre inmuebles que realicen los contribuyentes como dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria a personas —como las instituciones de crédito— que por disposición legal no puedan conservar dichos bienes. También está exenta —salvo que el ingreso derive de actividades empresariales— la ganancia de la enajenación de bienes muebles —excluyendo las partes sociales, los títulos valor y las inversiones del contribuyente— cuando en el año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo del área geográfica correspondiente elevado al año. La utilidad excedente causa impuesto.

Transferencias gratuitas de riqueza

Se consideran ingresos gravables para el adquirente la donación —excepto la realizada entre cónyuges y ascendientes y descendientes en línea recta sin importar el monto, y en los demás casos sólo hasta una cantidad igual a tres veces el salario mínimo del área geográfica elevado al año—; el hallazgo de tesoros; la adquisición por prescripción y la adquisición de las instalaciones que de acuerdo con el contrato de arrendamiento al término de éste queden a beneficio del propietario —en todos

estos casos el ingreso es igual al valor de avalúo—. También se considera ingreso para el adquirente la diferencia entre el valor del avalúo y el de la contraprestación pactada en el caso de enajenación, cuando aquél exceda en más de 10% al valor manifestado.[19]

La base del gravamen al ingreso por adquisición de bienes es la diferencia entre el valor de lo percibido y las deducciones: impuestos —excepto el tributo sobre la renta—, y los gastos notariales, los erogados en el juicio en el que se reconozca el derecho a adquirir, y los de los avalúos, comisiones y mediaciones pagadas por el adquirente. A cuenta del impuesto anual se entera un pago provisional equivalente al 20% del ingreso sin deducción alguna.

Las adquisiciones por herencia y legado están exentas de impuesto.

Obtención de riqueza por circunstancias fortuitas

Son objeto del impuesto sobre ingresos por obtención de premios los percibidos en loterías, rifas, sorteos, concursos de toda clase —excepto cuando lo percibido no exceda de $1.00— y en juegos con apuestas. Tratándose de los premios obtenidos en estos últimos, el impuesto se calcula sobre el valor total por distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.[20]

NIVEL LOCAL

Las entidades federativas y el Distrito Federal cuentan con impuestos tanto a la posesión de riqueza, como a su transmisión onerosa y gratuita, y a su obtención atribuible a la suerte.

Gravámenes a la posesión de riqueza

Sin que la Constitución haya establecido limitación al respecto, la imposición a la propiedad raíz ha correspondido tradicionalmente a la esfera local de competencia, y con efectividad desde 1984 pertenecen en forma exclusiva a los municipios los ingresos derivados de las contribuciones —incluyendo tasas adicionales— que establezcan los estados a los que pertenecen sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejoras, así como los que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles;[21] lo que no ha obstado para que las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones sigan

[19] *Ibid.*, artículos 102, 104, 105, 150, 151, 155 y 77 fracciones XXIV y XXIII.
[20] *Ibid.*, artículos 129, 130 y 77 fracción XXV.
[21] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 115, fracción IV, inciso *a*).

siendo desarrolladas por los estados si sus municipios celebran con ellos convenios en ese sentido.

Impuesto predial

Ya que cada entidad decreta sus propios impuestos, esa denominación engloba un complejo conjunto de contribuciones sin relación entre sí, que varía de estado a estado y aun entre las subdivisiones políticas de cada uno de ellos.[22]

Sujeto

Aunque la redacción de las distintas leyes difiere, a quienes explícita o implícitamente se grava es a los propietarios o poseedores, copropietarios o coposeedores, condóminos, titulares de certificados de participación inmobiliaria, fraccionadores, fideicomitentes —mientras la fiduciaria no transmita la propiedad del predio al fideicomisario—, nudo propietarios, usufructuarios, concesionarios, detentadores, usuarios y arrendatarios de terrenos nacionales, titulares de derechos agrarios, ejidatarios, comuneros, núcleos de población ejidal o comunal, organismos públicos descentralizados y empresas mineras o metalúrgicas.

Objeto

El impuesto recae sobre diversas figuras jurídicas relacionadas con los bienes inmuebles, por lo que lo gravado —también explícita o implícitamente— es la propiedad, la copropiedad, la nuda propiedad; la posesión que derive de contratos de promesa de venta; el usufructo; el arrendamiento, concesión, uso o goce de terrenos federales, estatales o municipales; y los derechos incorporados en certificados de participación, inmobiliaria, de vivienda o cualquier título similar que autorice la ocupación del inmueble. El impuesto se extiende en su aplicación a los predios urbanos, suburbanos, rústicos, ejidales y comunales; a los situados en zonas de urbanización ejidal y a aquellos en los que se ubiquen establecimientos metalúrgicos y plantas de beneficio.

El objeto del impuesto abarca la tenencia del suelo y la de las mejoras y construcciones en él levantadas, así como la de las instalaciones y maquinaria destinadas a la explotación de los fundos mineros; y la de las instalaciones y obras fijas y semifijas para los fines propios del aprovechamiento de las heredades, salvo las que en las fincas rústicas estén relacionadas con los fines de su explotación.

[22] Leyes de ingresos y leyes de hacienda de cada una de las entidades.

Exenciones

Conforme a la Constitución, ni en las leyes respectivas ni en los ordenamientos federales pueden decretarse subsidios o exenciones respecto de las mencionadas contribuciones en favor de ninguna persona o institución —sólo la Federación, estados o municipios están liberados del pago de impuestos por este concepto. Con esta disposición se intentó poner fin a un abigarrado cúmulo de exenciones que atendiendo ya fuera a la finalidad a la que se destinaran los predios, o ya fuera a la índole de sus propietarios, daba como resultado un cuantioso descenso en la recaudación.

A pesar de esa prohibición en casi todos los estados siguen apareciendo uno o varios conceptos de exención, por lo general respecto a los predios pertenecientes a estados extranjeros en caso de reciprocidad o a partidos políticos; a los predios destinados a la prestación de servicios públicos, a los ejidos y bienes comunales explotados con fines agropecuarios, a los predios inutilizados por catástrofes y a los predios afectos al patrimonio familiar.

Base

Para evaluar en términos monetarios la materia objeto del impuesto se parte del precio de la heredad o de un porcentaje de él —que en algunos estados difiere según el fundo esté o no catastrado—. Se atiende en primer lugar al valor catastral; a falta de éste, a aquél con el que se encuentre empadronado; al determinado por las autoridades, o en razón de la superficie construida para casa habitación; y al de la operación de traslación de dominio. En algunas entidades se considera también el valor de rentabilidad o de producción de frutos civiles de la propiedad; y el valor del equipo y maquinaria en las plantas de beneficio y establecimientos metalúrgicos. Si se cuenta con varios valores se utiliza el que de ellos sea más elevado. Conforme a la Ley de la Reforma Agraria, en el caso de las fincas comunales y ejidales lo que se grava es el valor de la producción anual comercializada.

Tasas

La recaudación se hace a través de tasas proporcionales salvo en Sonora, Sinaloa, Tabasco, Colima, Chihuahua, Tamaulipas y el Distrito Federal; pero sólo los dos últimos han determinado tarifas estructuradas realmente como progresivas en las que se establecen renglones dentro de cuyos límites mínimo y máximo debe caber el valor del predio para el que se calcula el impuesto, que consiste en la suma de la cuota marginal aplicable a la diferencia entre el valor del predio y el límite inferior que en el respectivo renglón señala el mencionado arancel, y de la cuota determinada sobre dicho límite inferior. Yucatán cuenta con una tarifa progresiva de

escasos cuatro renglones y sólo para el último establece una cuota marginal. Colima establece la cuota fija en salarios mínimos.

En la mayor parte de los estados se prescriben tratamientos diferentes atendiendo a la naturaleza de los predios —urbanos o rústicos, y en el primer caso a si están o no fincados, y en el último a si son de riego, temporal o agostadero—; a su utilización —fincados o baldíos, cultivados u ociosos—; a su destino —casa habitación, vivienda de interés social, ocupados por industrias, negocios u organizaciones de beneficencia, habitados por su dueño o rentados—; al mayor o menor desarrollo de la localidad en la que estén situados de acuerdo con las zonas económicas catastrales, o a su ubicación en la capital, en zonas turísticas o en zonas industriales; y a su valuación —catastrados o no, con recatastración actualizada o retrasada—.

Ya se ha hecho mención a que de acuerdo con la Constitución no pueden establecerse exenciones al impuesto predial —salvo por lo que toca a la Federación, estados y municipios—; pero las entidades que tienen interés en mantener tratamientos favorables respecto a algunos contribuyentes o tipos de propiedad, recurren a tasas preferenciales o cuotas simbólicas para las personas o predios que anteriormente estaban exentos de tributación.

Impuesto sobre negocios, actos y operaciones civiles e instrumentos notariales

El objeto de este gravamen[23] es la celebración de actos no mercantiles que no impliquen la transmisión de la propiedad del inmueble. La base es el monto acordado en las operaciones en las que se estipulen obligaciones pecuniarias o reducibles a moneda; en las que no se establezcan éstas, se atiende al número de hojas de la escritura en la que consten.

Las operaciones a las que se hace referencia son el mutuo, la prenda, la hipoteca, la transmisión de derechos respecto a las anteriores, y los contratos relacionados con la construcción, reconstrucción o ampliación de inmuebles —siempre que no causen el impuesto al valor agregado—. El sujeto es el acreedor, el adquirente o el beneficiario; si no puede determinarse esta calidad, lo son las partes.

Impuestos a la propiedad mueble

Al adherirse las entidades al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal convinieron en no mantener en vigor disposiciones que gravaran los bienes que integraran el activo de las empresas o sobre su utilidad o capital. Sin embargo, no se han modificado los preceptos aplicables al impuesto predial que recae sobre las plantas de beneficio y los establecimientos metalúrgicos, cuya base sigue incluyendo en

[23] *Idem.*

casi todos los estados en los que se encuentran ubicados, el valor de la maquinaria y del equipo.

Las entidades han venido gravando además[24] la tenencia o uso de vehículos de más de diez años de antigüedad —que a nivel federal tributan con la tasa de 0%—, y la de vehículos que no utilizan derivados del petróleo; pero a partir del primero de enero de 1997 podrán establecer impuestos sobre la tenencia o uso de todos los vehículos sin perjuicio de continuar adheridas a dicho sistema.

Gravámenes a la transmisión de riqueza

En cada entidad existen tributos a la transferencia de riqueza que engloban tanto la onerosa como la gratuita. Por lo que respecta a la obtención de riqueza atribuible a la suerte, ésta es gravada por leyes específicas bien sea a nivel estatal o municipal.

Transferencias onerosas de riqueza

Los rendimientos de las contribuciones establecidas sobre la traslación de dominio de la propiedad raíz —igual que los derivados de las que se aplican a su propiedad, división, consolidación y mejoras— pertenecen en forma exclusiva a los municipios que integran cada uno de los estados.

Adquisición de inmuebles

Hasta 1980 la multiplicidad de leyes locales sometía a los contribuyentes a un tratamiento desigual, ya que sólo en algunos estados se definía cuál era el objeto del impuesto, en otros además de precisarlo se proporcionaba con mayor o menor detalle un número de situaciones en las que se causaba el gravamen, otras más enumeraban estas circunstancias sin hacer un señalamiento general. En la mayor parte de los estados no se determinaba el sujeto, sino que más o menos prolijamente se establecía casuísticamente para las distintas operaciones.

Dos estados fijaban caso por caso la base gravable en cada operación, el resto señalaba una base general —que difería en las diversas entidades— aunque en varios de ellos se contemplaban por separado una o más operaciones. Por lo que hacía a las tasas, unas leyes establecían un impuesto progresivo —aunque en algunas se incluían casos de excepción en los que se aplicaban regímenes especiales consistentes en porcentajes fijos o en tarifas progresivas especiales—; otros ordenamientos señalaban una tasa proporcional —con tasas especiales también propor-

[24] *Ibid.*, Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, artículos 16 y décimo octavo transitorio, fracción I; Ley del Impuesto al Valor Agregado artículo 41, fracción III.

cionales para casos específicos—; y otros más aplicaban impuestos proporcionales o progresivos determinados casuísticamente.

Para terminar con este tratamiento desigual, así como con la doble imposición que implicaba la existencia de un gravamen federal que recaía sobre la misma materia, la Federación decidió en 1982 suspender la aplicación de su tributo en los estados que solicitaran coordinarse con ella en este aspecto. Para hacerlo, las entidades debieron modificar sus leyes respectivas tomando como modelo la Ley sobre Adquisición de Inmuebles que la Federación iba a dejar de aplicar, proceso que se dio entre el mencionado año y el de 1989. Desde ese año y hasta 1995 los elementos de dicho impuesto —cuyos rendimientos corresponden a los municipios por disposición constitucional[25]— fueron los mismos en todas las entidades.

Objeto y sujeto

En cada estado el impuesto sobre adquisición de inmuebles gravó todo acto por el que en forma onerosa o gratuita se transmitía la propiedad de bienes inmuebles o la de los derechos con ellos vinculados; la donación y la transmisión por causa de muerte —incluyendo la cesión de los derechos del heredero o legatario—; la aportación a asociaciones y sociedades, su fusión, la dación en pago, la liquidación y la reducción de capital; la compraventa —incluyendo la promesa de adquirir y la cesión de derechos—; la permuta —se considera que se efectúan dos adquisiciones—; el usufructo —su constitución, la transmisión del usufructo o de la nuda propiedad y su extinción—; la prescripción positiva y la información de dominio judicial o administrativa; y la enajenación a través de fideicomiso. Quedaban sometidos a este gravamen quienes adquirieran o enajenaran los derechos con ellos relacionados.

Exenciones

No se cubría el impuesto por la adquisición que hicieran los arrendadores financieros al ejercer la opción de compra en los términos del contrato.

Base y tasa

El gravamen se cubría aplicando una tasa de 2% a la base imponible, que era la diferencia entre el ingreso percibido por la operación y una deducción equivalente a un salario mínimo general anual correspondiente a la zona económica en la que estuviera situado el inmueble. El pago se hacía mediante declaración.

Se partía del precio pactado —las deudas que el adquirente asumía eran parte de él—; pero si el valor catastral o el de avalúo practicado por la autoridad o por personas autorizadas por ella era más alto, éste era el que se consideraba como base del impuesto.

[25] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 115, fracción IV, inciso *a*).

Cambio de régimen

A partir del 1 de enero de 1996[26] se abrogó la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles Federal, para dejar sin restricción alguna esta materia a la competencia de las entidades con el fin de que atendiendo a las características climáticas, geográficas e incluso a las costumbres regionales, cada una de ellas pudiera establecer a largo plazo su política referente a la vivienda.

Traslación de dominio de bienes muebles

Esta operación es gravada por casi todos los estados[27] por lo que respecta a vehículos, y muchos de ellos consideran por separado la transmisión de bienes muebles en general —en los que en algunas jurisdicciones quedan englobados los vehículos—. El impuesto se recauda a nivel estatal, salvo raros casos en los que forma parte del sistema fiscal municipal.

Los estados pueden gravar esta operacion sólo cuando no es objeto del impuesto al valor agregado —excepto en el caso de la enajenación al consumidor final de vehículos nuevos realizada a partir del 1 de enero de 1997—, pues independientemente de que en su legislación se incluya o no esa salvedad, al adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal aceptaron no aplicar tributos a actividades materia de dicho gravamen. Por consiguiente no pueden establecer impuestos cuando se trate de actos de comercio;[28] pero sí cuando se trate de contratos de carácter civil —enajenación, permuta, adjudicación, dación en pago, o cualquier otro de naturaleza similar, promesa de venta, remate, subasta, donación y cesión de derechos— celebrados entre personas que no sean comerciantes en el ramo, y el objeto de la operación sea un bien usado —excepto si es enajenado por una empresa—. El tributo generalmente queda a cargo de quien percibe el ingreso derivado de la transmisión de dominio, aunque algunos estados gravan al adquirente del bien transferido.

La base gravable varía de estado a estado: el valor del bien, el de mercado, el de avalúo; el más alto entre el de mercado, el de factura, el de la operación, acto o contrato del que derive la transmisión de dominio; o el fijado por peritos. Las tasas difieren en cada entidad.

[26] Decreto del Congreso de los Estados Unidos Mexicanos por el que se expiden Nuevas Leyes Fiscales y se modifican otras de 15 de diciembre de 1995, artículo decimocuarto.

[27] Leyes de ingresos y leyes de hacienda de cada una de las entidades, LIVA, artículo 41, fracción I y artículo noveno transitorio.

[28] Excepto la enajenación al consumidor final de automóviles nuevos, que será materia de imposición exclusiva de las entidades a partir de 1997. Se comenta esta disposición en el capítulo relativo a la imposición al consumo por corresponder a esta categoría.

Transferencias gratuitas de riqueza

Tanto la adquisición por herencia como por donación es asimilada a la transmisión onerosa de riqueza de la que ya se trató.[29] Cuando la donación, la herencia o el legado ocurre entre cónyuges, padres e hijos, o hijos y padres, y en los casos en los que los adquirentes son asociaciones civiles sin fines de lucro, se considera que el inmueble tiene un valor nulo. Esto no se aplica a los adquirentes cuando los donatarios, herederos y legatarios cedan sus derechos.

Transferencias de riqueza por causa fortuita

Conforme a un impuesto sobre rifas y sorteos,[30] algunas entidades someten a tributación —en algunos casos a nivel municipal— el importe de los premios ganados con motivo de la celebración de juegos, loterías y concursos. Si el premio consiste en un objeto, la base del gravamen es su valor comercial.

CONCLUSIONES

Toda manifestación de riqueza —en menor extensión la consistente en bienes muebles— es gravada. A nivel federal lo es por la Ley de Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto sobre la Renta, y la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles; y a nivel local por numerosos gravámenes sobre la propiedad y traslación de bienes muebles e inmuebles.

Individualmente considerada, la Federación obtiene su máxima recaudación del impuesto sobre la renta —90 mil millones de pesos es el monto programado para 1996—;[31] pero los rubros que en él se refieren a la enajenación y a la adquisición de bienes, así como a la obtención de premios, señalan sólo tres de las muchas actividades sometidas a tributación por la ley relativa, y siendo además de carácter eventual no constituyen un elemento clave en el financiamiento de la Federación. Por lo que respecta al tributo sobre el activo —complementario del gravamen sobre la renta, y acreditables uno contra el otro, según las circunstancias— la recaudación prevista es de 3 mil millones de pesos; y por tenencia o uso de automóviles se espera obtener 4 mil millones de pesos.

Por lo que respecta a la imposición local, existen en cada entidad gravámenes sobre la propiedad o posesión de bienes inmuebles y sobre su traslación, sobre tenencia o uso de vehículos, sobre la adquisición o enajenación de bienes muebles y vehículos —en algunos estados éstos incluidos en aquéllos— que formen parte del patrimonio y no del inventario del contribuyente, y sobre premios obtenidos en

[29] Leyes de ingresos y leyes de hacienda de cada una de las entidades.
[30] *Idem.*
[31] Ley de Ingresos de la Federación para 1996, artículo 1°.

rifas y sorteos. De los tributos que a nivel local se encuentran establecidos, el que reditúa mayores ingresos es el impuesto predial, del que podría obtenerse un rendimiento muy superior si estuviera mejor administrado. Le sigue en importancia el impuesto sobre adquisición de inmuebles, hasta 1995 homogéneo en sus elementos esenciales en todas las entidades —lo que garantizaba un tratamiento igual a todos los contribuyentes que en el país quedaban sujetos a él— y que a partir de 1996 es establecido sin restricción alguna por cada estado para realizar sus propias políticas en materia de vivienda. A éste se sumará desde 1997, sin limitaciones, el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, que hasta 1996 se cobra a nivel local sólo sobre los vehículos de más de diez años de antigüedad —que ya no son gravados por la Federación—, y sobre los vehículos que no consumen derivados del petróleo.

Considerando lo anterior, la imposición a la riqueza no es la piedra angular del sistema fiscal de la Federación —la recaudación total por impuestos esperada es de 230 mil millones de pesos— pero sí constituye la mayor fuente de financiamiento propio para sus partes integrantes, que para adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y recibir una participación en la recaudación total federal por concepto de impuestos hubieron de derogar la mayor parte de sus gravámenes.

VII. Ingresos por contribuciones e ingresos no tributarios, por *Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz* **131**

Nivel federal 131
Nivel local 151
Conclusión 153

VII. Ingresos por contribuciones e ingresos no tributarios

*Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz**

Además de los impuestos, el Estado dispone de otros recursos de financiamiento derivados unos de sus funciones de derecho público —derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones especiales de mejoras y aprovechamientos— y otros de sus funciones de derecho privado: los productos.

Aunque el derecho mexicano no les concede categoría de impuestos, los derechos y las contribuciones de mejoras constituyen técnicamente impuestos basados en el beneficio; y las aportaciones de seguridad social corresponden a un impuesto a las nóminas basado en la capacidad contributiva; todos ellos, junto con los impuestos, son catalogados como contribuciones. Los productos y aprovechamientos son ingresos no tributarios.

NIVEL FEDERAL

Los instrumentos de financiamiento estatal, vistos con anterioridad, para disminuir la inequidad en la distribución del ingreso se ciñen al principio de capacidad contributiva, según el cual las personas que están en el mismo nivel económico o que disfrutan del mismo grado de bienestar deben cooperar al financiamiento de los gastos públicos con la misma carga, en tanto que quienes gozan de mayor nivel económico deben colaborar con recursos superiores que aumentan a medida que su capacidad económica se eleva. Los criterios a los que se atiende para evaluar esa característica son el monto de los ingresos percibidos, el de los bienes poseídos y el de los gastos realizados.

* Mi agradecimiento a la licenciada María Leticia Hernández, jefa del departamento de evaluación jurídica y centro de documentación fiscal de la coordinación general con entidades federativas, por el apoyo prestado.

Derechos

Pero completando esos ingresos gubernamentales se asignan también cargas basadas en el principio del beneficio, que implica la aplicación en el sector gubernamental de la regla del sector privado,[1] según la cual los bienes y servicios deben ser pagados por quien hace uso de ellos, y la carga fiscal debe estar en proporción con los beneficios recibidos del Estado.

En su mayor parte las actividades ejercidas por el gobierno son las que la iniciativa privada no suele asumir, porque los productos o servicios a que dan origen no pueden ser vendidos individualmente a los usuarios ya que sus efectos aprovechan a la comunidad como un todo, por lo que sus beneficios no pueden ser identificados con personas determinadas. Cierto que hay casos en los que puede hacerse, como ocurre tratándose de los servicios de educación, salud y asistencia públicas; pero no puede olvidarse que éstos, a la vez, producen también beneficios de carácter social, y cobrar la misma carga *per capita* a los pobres que a los ricos, aunque éstos tienen mayores medios para hacer los pagos —y no necesitan hacer uso de esos servicios—, resultaría inequitativo en términos de la relación entre la carga fiscal y el monto del ingreso o de la riqueza, cuando aumentar el nivel de vida de las clases desprotegidas es una de las metas declaradas de la función pública.

Pero existen actividades gubernamentales que sí pueden ser financiadas siguiendo el principio del beneficio sin resultados objetables desde el punto de vista de la equidad, porque el provecho recibido de ellos puede ser cuantificado y el patrón de distribución de la carga fiscal que produce no es inequitativo.

El gobierno puede vender sus servicios a los usuarios sólo cuando sin detrimento del interés de la comunidad puede no suministrarlos a quienes no deseen pagar por ellos,[2] y sus beneficios pueden segmentarse en cantidades que pueden proporcionarse separadamente a los individuos en cuyo provecho redundan directamente.

Empero, debe quedar claro que estos servicios gubernamentales se prestan primordialmente en interés de la sociedad por los beneficios que redundan en su provecho, aparte de que puedan favorecer individualmente a algunos de sus miembros; y que algunos de esos servicios pueden también ser prestados por empresas privadas —servicio postal, telefonía, escuelas, hospitales, supercarreteras—.

Otros servicios deben ser suministrados sólo por el gobierno porque se relacionan con actividades que por interés de la comunidad no pueden ser realizadas sin sanción del Estado, que certifica que quienes ejercen una profesión u oficio, efectúan una transacción o cambian de estado civil, lo hacen cumpliendo con normas establecidas en atención del orden público y de la seguridad pública; aunque

[1] John F. Due, *Government Finance*, 3a. ed., Richard D. Irwin Inc., Illinois, 1963, pp. 107-109, y 389-430.

[2] Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, 4a. ed., McGraw-Hill Book Company, New York, 1985, pp. 229, 230 y 733-758.

quienes obtienen los permisos, autorizaciones o licencias correspondientes son directamente beneficiados por esta acción gubernamental y cubren el precio del servicio proporcionado al expedir dichas constancias.[3]

Estos tributos por gravar la prestación de servicios, o el uso o disfrute de bienes, constituyen gravámenes al consumo, sólo que basados en el principio del beneficio y no en el de la capacidad contributiva, como ocurre con los impuestos analizados con anterioridad; por lo que los efectos que causan respecto a su traslación e incidencia son similares a los mencionados al tratar la imposición al consumo.

En el sistema impositivo mexicano los tributos a los que se ha hecho referencia reciben el nombre de derechos. Conforme al criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación[4] su naturaleza es distinta de la de los impuestos —aunque constituyen una carga establecida autoritariamente por el Estado— porque son contraprestaciones que se pagan a la hacienda pública como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del Estado o sus dependencias a las personas que los solicitan. Pero la palabra contraprestación no debe entenderse en el sentido del derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos que proporciona el Estado se organizan en función del interés general y secundariamente en el de los particulares.

El monto de las cuotas de estas contribuciones[5] varía entre unos cuantos pesos y decenas de miles de ellos. Se pagan por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación así como por recibir los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público —excepto cuando se prestan por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, y en este último caso cuando se trata de contraprestaciones que no se encuentran previstas en la ley que se analiza—.

También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. Los derechos por la prestación de servicios están relacionados con su costo —incluso financiero— salvo que tengan un carácter racionalizador del mismo.

Las cuotas de los derechos que se paguen en moneda extranjera —los prestados por oficinas de la Federación ubicadas en el extranjero y por el tránsito internacional de mercancías que pasen por el país—, y las de los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación que señale el Congreso de la Unión, se actualizan en los meses de enero y julio en proporción con la

[3] Harold M. Somers, *Finanzas públicas e ingreso nacional*, 2a. ed., Fondo de Cultura Económica, México, 1961, pp. 154-155.

[4] Amparo en revisión 6013-77, Comisión Federal de Electricidad, 15 de febrero de 1983, vols. 169-174, 1ª parte, p. 22; y Reclamación en amparo 4926-74, Eduardo Velázquez Chávez y otros, 4 de octubre de 1983, 1ª parte, p. 35. Citados por Ezequiel Guerrero Lara y Enrique Guadarrama (comp.), *La interpretación de la Suprema Corte de Justicia (1917-1984)*, UNAM, Mexico, 1986, t. III, pp. 2601 y 2628, respectivamente.

[5] Ley Federal de Derechos (LFD) art. 1° párrafos primero y segundo, 2° párrafo segundo, 3° parrafos primero a cuarto y 4°.

fluctuación de la moneda nacional en relación con la moneda extranjera con la que se cubran los costos.

La Federación, el Distrito Federal, los estados, municipios, organismos descentralizados o cualquier persona que de conformidad con otras leyes o decretos no esté obligada a pagar contribuciones o estén exentas de ellas, están sujetos al pago de derechos con las excepciones que la propia ley señala.

El pago se hace previamente a la prestación de los servicios, salvo en los casos en que expresamente se señala que sea posterior o cuando se trata de servicios que son de utilización obligatoria. El importe se cubre en las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Derechos cobrados por los servicios prestados por cada una de las dependencias del gobierno federal

Cualquiera de las secretarías de Estado o la Procuraduría General de la República,[6] cobran derechos por la expedición de copias certificadas de documentos; reposición de constancias o duplicados de las mismas, así como de calcomanías; compulsa de documentos; copias de planos; certificación o expedición de constancias distintas de las anteriores y legalización de firmas. Pero además cada una de las secretarías percibe derechos relacionados con los servicios específicos que presta, de los que a continuación se enumeran los rubros principales.

Secretaría de Gobernación

Esta dependencia[7] cobra derechos por la prestación de servicios migratorios y por la expedición de permisos, constancias y certificados a extranjeros. También por la expedición de certificados de licitud de los títulos y contenido de publicaciones y revistas; por la supervisión de películas o de material grabado; por el otorgamiento de autorizaciones; por la expedición de certificados de origen en materia de televisión, cinematografía y radio; por el aportillamiento —complemento o glose de documentos públicos federales— y por el estudio y otorgamiento de autorizaciones de visita turística al territorio insular así como de concesiones y permisos en el mismo.

Secretaría de Relaciones Exteriores

Percibe[8] derechos por proporcionar variados servicios relacionados con la expedición de pasaportes o documentos de identidad y viaje; con los servicios consulares:

[6] *Ibid.*, art. 5°.
[7] *Ibid.*, arts. 8° a 19-H.
[8] *Ibid.*, arts. 20 a 26.

con la expedición de certificados y de pasavantes o patentes provisionales de navegación; así como con la prestación de servicios notariales por los cónsules.

También cobra derechos por el examen de las solicitudes para obtener concesiones y celebrar contratos con los distintos niveles de gobierno y con sus organismos descentralizados; por permitir la adquisición del dominio de tierras, aguas y sus accesorios por extranjeros, así como por el registro de la adquisición de bienes inmuebles en zonas restringidas efectuada por sociedades o asociaciones mexicanas con cláusula de admisión de extranjeros, y por autorizar el establecimiento de sucursales o agencias de sociedades o asociaciones extranjeras. Asimismo recibe derechos por los servicios en materia de nacionalidad y naturalización.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Recauda derechos[9] a cargo de personas físicas y morales sujetas a la inspección y vigilancia de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, y por los servicios de intervención gerencial prestados por dicho organismo.

También por los servicios aduaneros que origina el tránsito internacional de mercancías de procedencia extranjera que llegan a territorio nacional con destino al extranjero; por su almacenaje; por los servicios de trámite aduanero relacionado con las operaciones que se efectúan utilizando un pedimento; por la autorización para establecer depósitos fiscales para la venta de mercancías a pasajeros que salgan directamente al extranjero, así como por la expedición de patente de agente aduanal.

Los servicios relacionados con las máquinas registradoras de comprobación fiscal que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público proporciona a los contribuyentes da lugar al pago de derechos y, asimismo, los origina la autorización a personas físicas y morales mexicanas para invertir en empresas de esta nacionalidad utilizando el sistema de intercambio de deuda pública por capital.

Secretaría de Energía, Minas e Industria Paraestatal

Cobra derechos[10] por extender concesiones y asignaciones de exploración y de explotación minera; y por la inscripción en el Registro Público de Minería de los apoderados y peritos mineros, así como la de los actos, contratos y convenios sujetos a ella. Por la expedición de planos de la cartografía minera, y por la realización de las visitas previas para expedir dictámenes y resoluciones.

[9] *Ibid.*, arts. 27 a 53-F.
[10] *Ibid.*, arts. 56 a 60.

Secretaría de Comercio y Fomento Industrial

Percibe derechos[11] por los servicios prestados a través del Registro Nacional de Inversiones Extranjeras, por la expedición de resoluciones específicas de la Comisión Nacional de Inversiones Extranjeras y por las autorizaciones que emite dicha Secretaría.

También por los servicios relativos a la certificación oficial del cumplimiento con las Normas Oficiales Mexicanas para fines oficiales a petición de parte interesada, o para su exportación o importación; así como por el otorgamiento de permisos de importación.

Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos

Cobra derechos[12] por la expedición de asignaciones, concesiones o permisos para usar o aprovechar aguas nacionales, y para descargar a un receptor aguas residuales; así como por su inscripción por parte de la Comisión Nacional del Agua en el Registro Público de Derechos de Agua.

Asimismo, percibe derechos por la expedición de títulos de concesión y permisos para usar o aprovechar terrenos aledaños a las corrientes y depósitos de agua de propiedad nacional y para extraer de ellos materiales de construcción; para el aprovechamiento de la estructura hidráulica federal, y para la construcción de obras hidráulicas destinadas al uso de las aguas superficiales o del subsuelo. También por el seguimiento de las obras de control de calidad de descargas y por la expedición de certificados respecto a la calidad del agua.

Dicha secretaría percibe derechos en relación con la sanidad fitopecuaria por los servicios de inspección, control y vigilancia respecto de la entrada y salida del territorio nacional de vegetales, animales y productos derivados de los mismos; por la expedición de certificados relacionados con la sanidad y movilización de animales o vegetales y de los productos derivados de ellos; y por la autorización para su importación o exportación; por la certificación fitosanitaria, servicios técnicos y dictámenes técnicos en relación con plaguicidas agrícolas; por el certificado fitosanitario de liberación al medio ambiente de organismos manipulados mediante ingeniería genética y los servicios a quienes obtienen variedades vegetales y por la certificación sobre la producción de semillas.

La Comisión Intersecretarial para el Control del Proceso y Uso de Plaguicidas, Fertilizantes y Sustancias Tóxicas, cobra derechos por el registro de los productos de esa clase, y por el de las empresas relacionadas con ellos; y por la expedición de

[11] *Ibidem*, artículos 63 a 76.
[12] *Ibidem*, artículos 82 a 90-H.

permisos de importación, así como de certificados y dictámenes relativos a dichos productos.

En materia de flora y fauna silvestre cobra derechos por el registro de asociaciones cinegéticas, criaderos y viveros, zoológicos, aviarios, herpetarios, circos y espectáculos de fauna silvestre, mascotas y aves de presa, taxidermistas y coleccionistas particulares.

También por la extensión de permisos para expediciones cinegéticas; para la captura, transportación y comercialización de aves canoras o de ornato; para la exportación e importación de fauna silvestre, sus productos o subproductos y para su traslado dentro del territorio nacional.

Secretaría de Comunicaciones y Transportes

Cobra derechos[13] por el otorgamiento de concesiones o permisos para establecer y explotar comercializadoras de servicios de telecomunicaciones; para la prestación de servicios de telecomunicaciones de valor agregado, para instalar, operar o explotar sistemas de televisión por cable y redes públicas de radiocomunicación fija; estaciones de radiodifusión sonora, estaciones de televisión y para usar subportadoras multiplex subordinadas al canal principal de radiodifusión por televisión.

Asimismo, cobra derechos por el registro de las empresas dedicadas a instalar cableado y canalización telefónica con enlace a la red del servicio público telefónico y por el de los equipos de banda compartida o banda civil.

También por los permisos para el establecimiento de redes o sistemas privados de telecomunicaciones y estaciones terrenas transmisoras o transrreceptoras; por el permiso de enlaces o cableados de telecomunicaciones; el otorgamiento de concesiones para el uso, aprovechamiento o explotación de una banda de frecuencia en el territorio nacional —salvo el espectro de uso libre y de uso oficial—. Por el otorgamiento de concesiones para instalar, operar o explotar redes públicas de telecomunicaciones; para ocupar posiciones orbitales geoestacionarias y órbitas satelitales asignadas al país. Asimismo, por concesiones para explotar los derechos de emisión y recepción de señales y bandas de frecuencia asociadas a sistemas satelitales extranjeros. Por permisos para establecer y explotar comercializadoras de servicios de telecomunicaciones; para instalar, operar o explotar estaciones terrenas transmisoras; así como por el registro para la prestación de servicios de valor agregado; y por la inspección, verificación y vigilancia de los sistemas de telecomunicación en el servicio público y redes privadas.

El pago de estos derechos es independiente del que se tenga que efectuar por el uso o el aprovechamiento del espectro radioeléctrico.

[13] *Ibid.*, arts. 120 a 172.

También causa derechos la expedición de certificados de homologación temporal y definitiva para equipos, aparatos, dispositivos y accesorios de telecomunicación; igualmente la expedición, revalidación y modificaciones de las constancias de registro de peritos en telecomunicaciones, de profesional técnico responsable, y de certificados de aptitud para operar estaciones radioeléctricas.

Por los servicios prestados por las estaciones de la red nacional de radiomonitoreo y mediciones, también se pagan derechos.

En relación con el autotransporte federal se causan derechos por los servicios que se prestan para la operación del autotransporte público y privado en caminos de jurisdicción federal: la expedición o reposición de títulos de concesión de los servicios de pasaje y carga y de servicio privado; las autorizaciones, permisos y verificaciones en relación con los mismos y la expedición de placas metálicas de identificación, calcomanías, y licencias y permisos provisionales para conducir.

También se cobran derechos por la autorización de operación para terminales centrales de autotransporte federal de pasajeros y de carga y por el otorgamiento de la concesión correspondiente; así como por la autorización de operación para ferropuertos; y por la entrega de calcomanías y certificados a los centros de verificación de emisiones contaminantes.

En relación con la navegación en el espacio aéreo mexicano se cubren derechos por los servicios relativos al Registro Aeronáutico Mexicano por la inscripción en el de las aeronaves, permisos y diversos documentos; así como por la concesión de servicio público de transporte aéreo.

Asimismo, se causan derechos por la inspección de la reparación, cambio de piezas y servicios de las aeronaves; por la expedición de la concesión o permiso para la construcción, operación y explotación de aeródromos, helipuertos, hidroaeródromos e hidropistas; por la expedición de la concesión de servicio público de transporte aéreo; así como por la expedición de certificados de aeronavegabilidad y matrícula y otros varios certificados y licencias.

Por lo que respecta a los servicios marítimos, se pagan derechos por la inscripción en el Registro Público Marítimo de los certificados de matrícula de las embarcaciones y artefactos navales mexicanos; así como de los actos, contratos y documentos relacionados con ellos, y de las diversas actividades relacionadas con la navegación.

Se causan también derechos por la prestación de los servicios principales, auxiliares y conexos a la vía de navegación por agua: el abanderamiento; la expedición, revalidación o reposición de diversos certificados, de pasavantes y permisos; por la práctica o verificación del arqueo a las embarcaciones; por proporcionar servicios públicos marítimos o portuarios; por el otorgamiento de concesiones, permisos y autorizaciones para la construcción de obras marítimo portuarias; por las inspecciones de seguridad para salvaguardar la vida humana en el mar; por la expedición o reposición de los documentos relacionados con la identidad marítima; por la autorización y determinación de señalamiento marítimo; por la verificación de la prueba de estabilidad; y por los servicios prestados por la capitanía de puerto fuera del horario oficial.

En relación con las vías de comunicación terrestre, se causan derechos por la autorización para la construcción de obras dentro del derecho de vía de las carreteras, puentes y vías férreas de jurisdicción federal; así como para el cruzamiento de las vías férreas por otras vías de comunicación y obras y para la construcción de obras de vías destinadas al transporte ferroviario. Asimismo por la autorización del derecho de vías ferroviarias y por la relativa a la operación del transporte multimodal.

Secretaría de Educación Pública

Este organismo percibe derechos[14] por los servicios que prestan el Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura y el Instituto Nacional de Antropología e Historia.

Se causan derechos por la reproducción de monumentos artísticos con fines comerciales, así como por los permisos de exportación temporal de los mismos. Tocante a los monumentos y zonas arqueológicas se causan derechos por su registro, permisos de exportación de reproducciones autorizadas y dictámenes para determinar si un objeto o lote es una reproducción; por los permisos para reproducir monumentos arqueológicos muebles o inmuebles y por su renovación.

Respecto a los mencionados monumentos y zonas arqueológicas se pagan derechos por los permisos para filmación, videograbación y tomas fotográficas; así como por fotografía publicada, independientemente de los derechos ya mencionados.

En materia de monumentos y zonas históricos y artísticos los institutos a los que se ha venido haciendo referencia, cobran derechos por la inscripción en el Registro Público de Monumentos y Zonas Históricos y Artísticos de los bienes inmuebles de propiedad particular considerados monumentos históricos o artísticos, de los que no siéndolo estén ubicados dentro de la zona en que éstos se encuentren, y por la inscripción de los bienes muebles así considerados. También por los permisos para su exportación temporal y por las autorizaciones para la realización de obras que puedan afectarlos.

Respecto a otros asuntos la mencionada dependencia cobra derechos por los servicios que presta en materia de derechos de autor, y de registro y ejercicio profesional; así como por los que en relación con la educación suministra respecto a la validez oficial de estudios y al registro de quienes los imparten sin reconocimiento de validez oficial; al acreditamiento y certificación de estudios; a la presentación de distintos tipos de exámenes, y al otorgamiento de diplomas, títulos, o grados; a la revalidación de estudios y su equivalencia, y a la inspección y vigilancia de los establecimientos educativos particulares. También por el permiso provisional de práctica de la locución; por la presentación de exámenes de aptitud y la expedición de los certificados correspondientes a locutores, cronistas y comentaristas.

[14] *Ibid.*, arts. 176-A a 186.

Secretaría de la Reforma Agraria

Los servicios que presta el Registro Agrario Nacional dan lugar a derechos[15] relativos al auxilio técnico y a la inscripción de los documentos en los que constan las operaciones originales y las modificaciones que sufra la propiedad ejidal y la comunal; los derechos constituidos respecto de las mismas, los de las colonias agrícolas y ganaderas, y los que versen sobre las propiedades agrícolas, ganaderas o forestales de las sociedades mercantiles y civiles.

Esta secretaría también recibe derechos por la expedición de certificados de inafectabilidad agrícola, ganadera y agropecuaria; por la autorización para cambiar el destino de las tierras agrícolas y dedicarlas a fines industriales, turísticos, urbanos o a otros, y por las informaciones que se expidan respecto a la situación jurídica de los predios.

Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo

Por las acciones de vigilancia, inspección y control que las leyes de la materia le encomiendan, esta dependencia cobra derechos[16] sobre el importe de cada una de las estimaciones de trabajo a los contratistas con los que se celebran contratos de obra pública y de servicios relacionados con la misma. Asimismo, los percibe a través del Registro Público de la Propiedad Federal, por la inscripción y cancelación de documentos relacionados con bienes inmuebles de la Federación y con la expedición de certificados relacionados con los mismos. También los causan los servicios prestados en relación con la administración del patrimonio inmobiliario de la Federación respecto a la concesión de inmuebles del dominio público; de enajenación de inmuebles de la Federación, y al otorgamiento de concesiones sobre bienes del dominio público de la Federación.

Secretaría del Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca

Percibe derechos[17] por la expedición de concesiones, permisos y autorizaciones relacionados con la pesca comercial —incluyendo la recolección de reproductores o de huevos y larvas en sus sucesivas etapas de evolución hasta ser alevines—, y por la transferencia de dichas autorizaciones. También por los permisos de excepción para pesca por cada viaje autorizado a embarcaciones extranjeras, y por la aprobación para la pesca comercial con embarcaciones inscritas en el Padrón de Abanderamiento Mexicano. Asimismo por los que se expidan para pesca deportiva,

[15] *Ibid.*, arts. 187 a 190-A.
[16] *Ibid.*, arts. 190-B a 191.
[17] *Ibid.*, arts. 191-A a 194-U.

sea a embarcaciones destinadas a ese fin o a individuos que deseen practicarla desde ellas o de manera subacuática.

También cobra derechos por el acceso a las áreas naturales protegidas de interés de la nación, y por pernoctar en los albergues federales instalados en ellas. Asimismo, por los permisos o concesiones para el uso o aprovechamiento de la biosfera, monumentos naturales y áreas de protección de flora y fauna.

Esta dependencia tiene a su cargo los servicios relacionados con la zona marítimo terrestre. Causa derechos el otorgamiento de concesiones de la zona federal marítimo terrestre, de terrenos ganados al mar o de cualquier otro depósito que se forme por aguas marinas. Estos derechos se pagan independientemente del que corresponda por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público. Asimismo causa derechos el otorgamiento de concesiones y autorizaciones para el uso o goce de dichos bienes.

Respecto a los servicios relacionados con la flora y fauna silvestres, dicha secretaría tiene a su cargo el registro y refrendo anual de los viveros comerciales y no comerciales de flora silvestre —tanto de especies acuáticas como terrestres—, y de mascotas de fauna silvestre o de criadero y de aves de presa, cuando en uno y otro caso se trate de especies raras, endémicas, amenazadas, en peligro de extinción, o estén contenidas en los listados de la Convención sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres.

En relación con dichas especies le corresponde expedir los permisos y certificados para su exportación, importación o reexportación; así como para recolectar material parental para su reproducción y propagación con fines comerciales. Asimismo le atañe realizar estudios de flora y fauna silvestre, incluyendo su planificación, manejo y dictamen de impacto ambiental. Por realizar todas las actividades mencionadas percibe derechos.

Por los servicios relacionados con la evaluación del impacto ambiental producido por obras y actividades diversas, la misma dependencia recibe derechos por otorgar la autorización a proyectos cuando la evaluación de su impacto en el ambiente en su modalidad general le corresponda al gobierno federal. Asimismo los percibe por la inscripción en el Registro Nacional de Prestadores de Servicios a quienes realicen estudios sobre dicha materia, y por la verificación de las medidas de prevención y mitigación de daños al medio ambiente.

Asimismo por la recepción, evaluación y dictamen de los programas de manejo forestal para obtener autorización de aprovechamiento de recursos forestales, forestación y reforestación de especies maderables y por los estudios de uso de suelo forestal, así como para aprovechamiento forestal de bosques y selvas tropicales y especies de difícil regeneración.

Los servicios prestados en relación con la prevención y el control de la contaminación originan derechos por la verificación y certificación de los equipos de medición de contaminantes de vehículos automotores en circulación en centros autorizados, por la de la emisión de contaminantes de vehículos automotores nuevos, y por la evaluación y verificación de la aplicación de medidas tendentes a reducir esa emisión; también por el otorgamiento de licencias de funcionamiento a las fuentes fijas de jurisdicción federal que emitan olores, gases o partículas

sólidas o líquidas a la atmósfera; por el registro de empresas generadoras de residuos peligrosos; por el otorgamiento de autorización para instalar y operar sistemas de recolección, almacenamiento, transporte, reúso, tratamiento, reciclaje, incineración, disposición final de residuos peligrosos; y por el otorgamiento del dictamen técnico para la obtención de estímulos fiscales o créditos de organismos financieros, en las actividades relacionadas con la preservación y restauración del equilibrio ecológico y la protección del ambiente.

Secretaría de Salud

Esta dependencia recauda derechos[18] por el registro sanitario, su revisión o modificación, respecto de medicamentos, insumos de uso odontológico, productos que contengan sustancias tóxicas, materiales de curación y de laboratorio, agentes de diagnóstico o reactivos e instrumental y equipo médico. Se pagan derechos por servicios de laboratorio por cada muestra analizada, atendiendo a que su estudio requiera servicios de nivel cero, primero, segundo o tercero.

Asimismo se cubren derechos por los servicios de verificación o fomento sanitario, así como sobre los análisis y estudios sanitarios que se realicen a solicitud de los particulares para evaluar, supervisar, asesorar o determinar las condiciones sanitarias de actividades, productos o servicios que impliquen riesgo.

También por la realización del muestreo a petición de parte interesada de productos alimenticios, bebidas, tabaco, artículos de aseo, perfumería y belleza, así como por el de las materias primas y aditivos que intervengan en su elaboración. Respecto a todos éstos se cobran también derechos tanto por la expedición, corrección o modificación de la constancia sanitaria para exportación, como de la autorización sanitaria previa de importación. De igual manera ocasiona derechos su destrucción.

Causa además derechos la expedición de los certificados y dictámenes de los productos, servicios, uso y consumo de agua potable e industrial; y la expedición, corrección o modificación de los certificados de exportación a los establecimientos que produzcan insumos para la salud destinados a la exportación.

Se cubren asimismo derechos por los servicios de trámite y expedición, prórroga o modificación del permiso sanitario en materia de publicidad por cada producto y tipo de mensaje en los diferentes medios de comunicación. El importe de las cuotas se duplica tratándose de la publicidad de bebidas alcohólicas, tabaco, sustancias tóxicas, plaguicidas y alimentos de bajo valor nutritivo.

Organismos descentralizados que prestan servicios exclusivos del Estado

Por prestar servicios exclusivos del Estado en materia de telegrafía, radiotelegrafía y telecomunicaciones; correo; transportación por ferrocarril y propiedad industrial,

[18] *Ibid.*, arts. 195-A a 195-L.

cubren derechos[19] respectivamente Telecomunicaciones de México, el Servicio Postal Mexicano, Ferrocarriles Nacionales de México y el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial. Los tres primeros sobre sus ingresos mensuales y el último sobre su utilidad mensual.

Secretaría de Turismo

Pagan derechos[20] al Registro Nacional Turístico por su inscripción definitiva o provisional los establecimientos de alimentos y bebidas; los de hospedaje, campamentos y paradores de casas rodantes; las empresas que trabajan siguiendo el sistema de tiempo compartido y el de intercambio de servicios turísticos; las agencias de viajes y de transportación turística; los guías de turismo; y las operadoras turísticas de buceo y de marinas turísticas. También causa derechos la expedición de la constancia de inscripción.

Secretaría de la Defensa Nacional

Esta dependencia cobra derechos[21] por la expedición de constancias de certificación de estudios y de duplicados de estudios parciales de educación militar; por la expedición y revalidación de permisos ordinarios y extraordinarios del Registro Federal de Armas de Fuego y Control de Explosivos, y por el permiso extraordinario para la importación o exportación temporal o definitiva de armas y cartuchos; por la expedición y revalidación de licencias o autorizaciones relacionadas con armas de fuego; por el registro de armas, así como de clubes o asociaciones de tiro y cacería en dicho registro; así como por los servicios relacionados con el servicio nacional militar.

Derechos cobrados por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público

Bosques

Se causan derechos[22] por el aprovechamiento de vegetación arbórea —maderas y chicle—, y de vegetación herbácea para pastoreo en bosques nacionales pertene-

[19] *Ibid.*, arts. 195-M a 195-O.
[20] *Ibid.*, arts. 195-P a 195-R.
[21] *Ibid.*, arts. 195-S a 195-U.
[22] *Ibid.*, arts. 196 a 198.

cientes al gobierno federal; así como por el aprovechamiento de vegetación arbórea en los cauces y zona federal de los ríos.

Fauna acuática

Las personas físicas o morales mexicanas que practiquen la pesca comercial en aguas marinas o dulces de jurisdicción nacional, pagan el derecho[23] de pesca atendiendo a la especie extraída, las artes o equipos usados y el tonelaje bruto de registro de las embarcaciones.

Las personas físicas o morales que dentro de la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial, al amparo de permisos excepcionales, practiquen la pesca con embarcaciones de matrícula extranjera y quienes lo hagan con embarciones inscritas en el Padrón de Abanderamiento Mexicano, pagan el derecho de pesca por tonelada neta de registro del barco, por cada viaje hasta de 60 días.

Puertos nacionales

Por el uso de los puertos nacionales pagan derechos[24] las embarcaciones de tráfico de altura que entren a ellos, y las embarcaciones que atraquen en muelles propiedad de la Federación. Los propietarios, remitentes o destinatarios de las mercancías que utilicen los muelles propiedad de la Federación, por sí mismos o por conducto de los agentes aduanales pagan derechos, lo mismo que los pasajeros que los utilicen al embarcar o desembarcar. Estos derechos no se causan cuando el uso o aprovechamiento del puerto haya sido concesionado a un administrador portuario.

Carreteras y puentes

Por el uso de las carreteras y de los puentes federales, Caminos y Puentes Federales de Ingresos y Servicios Conexos paga mediante declaración anual derechos[25] que se determinan aplicando un porcentaje al valor total del activo del ejercicio, que no comprende el de los bienes cuyos ingresos están fideicomitidos, ni el importe de las inversiones afectas a proyectos concesionados.

[23] *Ibid.*, arts. 199 a 199-A.
[24] *Ibid.*, arts. 200 a 211.
[25] *Ibid.*, arts. 212 a 216.

Aeropuertos

Por el uso de los aeropuertos federales, Aeropuertos y Servicios Auxiliares está obligado al pago, mediante declaración, de los derechos[26] que calcula aplicando un porcentaje al activo total del ejercicio.

Agua

Están obligadas al pago del derecho[27] sobre agua las personas físicas y morales —entidades federativas, municipios, organismos paraestatales, paramunicipales o empresas privadas— que bien sea de hecho o al amparo de títulos de asignación, concesión, autorización o permiso otorgados por el gobierno federal, usen o aprovechen aguas nacionales provenientes de fuentes superficiales o extraídas del subsuelo.

Para determinar el monto del pago —por cada uno de los aprovechamientos con que cuente el usuario en sus instalaciones— se atiende tanto a la situación del venero en alguna de las nueve zonas de disponibilidad de agua en que de conformidad con la propia Ley Federal de Derechos se divide el territorio nacional, como a que las aguas se destinen a ser utilizadas como agua potable, a generar energía hidroeléctrica, a ser empleadas en balnearios y centros recreativos, o a ser utilizadas para el desarrollo de la acuacultura.

Inmuebles del dominio público

Pagan un derecho[28] quienes usen, gocen o aprovechen bienes del dominio marítimo, de la zona federal marítima, de la zona federal marítimo-terrestre, de diques, cauces, vasos, zonas de corrientes y depósitos de propiedad nacional; así como quienes hagan uso del derecho de vía de las carreteras, vías férreas y puentes de jurisdicción federal; instalen torres o antenas de telecomunicación; o hagan uso de otros inmuebles del dominio público distintos de los que específicamente se señalan en cada uno de los capítulos de la ley que se compendia.

Causa también derechos la extracción de materiales de los cauces, vasos, zonas de corrientes y depósitos de propiedad nacional; la instalación tanto de anuncios publicitarios fuera del derecho de vía de las carreteras federales, como la de señalamientos informativos dentro del mismo y en los recintos portuarios, y la recolección —excepto para usos domésticos o recreativos— de brazuelo o leña muerta dentro de los parques nacionales.

[26] *Ibid.*, arts. 219 a 221-B.
[27] *Ibid.*, arts. 222 a 231-A.
[28] *Ibid.*, arts. 232 a 237-C.

Fauna silvestre

La caza deportiva de animales cuya captura o posesión requiere permiso causa un derecho.[29] Cuando la caza de una especie está vedada, independientemente de las sanciones que procedan se paga un derecho cuyo monto se incrementa según el riesgo de extinción de la especie.

Espacio aéreo

Cubren anualmente el derecho[30] por el uso del espectro radioeléctrico, quienes en materia de telecomunicaciones usan o aprovechan el espacio aéreo, y en general el medio en el que se propagan las ondas electromagnéticas. No lo pagan las empresas de radio y televisión que estén obligadas a retener el impuesto por servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio público de la nación.

Hidrocarburos

Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios pagan el derecho[31] sobre la extracción de petróleo por cada región petrolera de explotación de petróleo y gas natural; también un derecho extraordinario y un derecho adicional sobre dicha extracción calculados ambos sobre la base gravable del mencionado en primer lugar —la diferencia entre los ingresos por venta de bienes y servicios obtenidos por Pemex-Exploración y Producción en cada región, y los costos y gastos efectuados en bienes y servicios con motivo de la exploración y explotación de la misma región—. Asimismo, paga un derecho sobre hidrocarburos calculado sobre el total de los ingresos provenientes de ventas de hidrocarburos y petroquímicos a terceros.

Yacimientos minerales

Sobre cada hectárea o fracción concesionada, y atendiendo al número de años de vigencia, cubren derechos[32] sobre minería los titulares de las concesiones o asignaciones mineras a cuyo amparo desarrollan trabajos relacionados con la exploración o explotación de sustancias o minerales que quedan sujetos a la aplicación de la Ley Minera.

[29] *Ibid.*, arts. 238 a 238-A.

[30] *Ibid.*, arts. 239 a 253-A.

[31] Ley de Ingresos de la Federación, art. 4° fracs. I, II, III y V. Todo el régimen fiscal de Petróleos Mexicanos se establece anualmente en esta ley.

[32] LFD, arts. 262 a 275.

Uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Federación como cuerpos receptores de descargas de aguas residuales

Quienes permanente, intermitente o fortuitamente descarguen aguas residuales en cualquier depósito o corriente de agua del dominio público de la nación; así como quienes las descarguen en los suelos, o las infiltren en terrenos que sean bienes nacionales, o que al hacerlo contaminen el subsuelo o los acuíferos, pagan diferentes cuotas[33] atendiendo tanto a la concentración de los contaminantes en las descargas, como al tipo de los cuerpos receptores afectados.

También se cubre este derecho cuando las descargas de aguas residuales sean originadas por el Distrito Federal, los estados, los municipios o las entidades paraestatales o paramunicipales que prestan servicios de agua potable y alcantarillado.

Espacio aéreo

Para racionalizar el uso o aprovechamiento del espacio aéreo, las personas físicas o morales nacionales o extranjeras, que realicen actividades aeronáuticas privadas, oficiales o de taxi aéreo —sean locales, nacionales o internacionales—, pagan el derecho[34] por el uso o aprovechamiento del espacio aéreo congestionado en cada ocasión que aterricen sus aeronaves en un aeropuerto del que salgan más de 200 mil vuelos comerciales anuales.

Contribución especial de mejoras

La contribución especial de mejoras es un gravamen a la riqueza[35] basado en el principio de beneficio, cuyo hecho generador es el aumento de valor de los inmuebles producido por una obra de interés público realizada por el Estado, pero que beneficia directamente en forma específica a determinados predios.

Esta prestación —que a nivel federal se refiere únicamente a las obras de infraestructura hidráulica—[36] responde a la necesidad de movilizar un mayor volumen de financiamiento para la ejecución, expansión o mejora de obras públicas en infraestructura.

Como su finalidad es recuperar el costo de un proyecto en particular, es una aportación transitoria que se crea y aplica respecto al incremento de valor producido

[33] *Ibid.*, arts. 276 a 286-A.

[34] *Ibid.*, art. 287.

[35] Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, *Imposición a la riqueza en México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1983, pp. 133-134.

[36] Ley de Ingresos de la Federación para 1996, art. 1°, frac. III; Código Fiscal de la Federación, art. 2°, frac. III; Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica.

en los inmuebles de la zona beneficiada, y por lo tanto afecta únicamente a los contribuyentes propietarios de ellos y se paga una sola vez, aunque el monto total se divida en parcialidades. La cantidad prorrateada entre los propietarios de esos predios debe ser cuando más alta igual al costo líquido de la obra y destinarse exclusivamente al pago de las erogaciones ocasionadas por la misma.

Aportaciones de seguridad social

Las cuotas establecidas a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de sus obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o a cargo de los beneficiados en forma especial por los servicios de este tipo proporcionados por el mismo Estado, se consideran —siguiendo el criterio[37] de la Suprema Corte de Justicia de la Nación— como gravámenes diferentes de los impuestos, porque no derivan como éstos de la facultad que la Constitución le concede al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto; sino que emanan de las disposiciones constitucionales referidas a los patrones y al Estado, conforme a las cuales los primeros tienen obligación de indemnizar a sus trabajadores por accidentes de trabajo o enfermedades profesionales, y el último tiene obligación de establecer un régimen de seguridad social.

Dichas aportaciones[38] consisten en el porcentaje del salario retenido por los patrones a cada uno de sus empleados para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, así como para el Instituto Mexicano del Seguro Social; y en el porcentaje del salario de los empleados públicos entregado por las dependencias en que laboran al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado, y en el caso de los militares al Instituto de Seguridad Social para la Fuerza Armada Mexicana. También corresponde a esta categoría de contribuciones el porcentaje sobre el monto de las erogaciones efectuadas por concepto de salarios, que cada patrón entrega al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Sistema de Ahorro para el Retiro.

A pesar de no ser consideradas impuestos, la estructura de estas contribuciones corresponde a la de un gravamen sobre las nóminas[39] calculado siguiendo el principio de la capacidad contributiva, en el que la parte a cargo del trabajador constituye un tributo al ingreso, y la que es a cargo del patrón un tributo al consumo

[37] Tesis 105, Apéndice al *Semanario Judicial de la Federación 1917-1975*, primera parte, pleno, p. 231, citada por Guerrero y Guadarrama, *op. cit.*, tomo II, p. 1704.

[38] Código Fiscal de la Federación, art. 2° frac. II; Ley de Ingresos de la Federación para 1996, art. 1°, frac. II; Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado, art. 174, frac. II; Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, art. 19, frac. IV; Ley del Seguro Social, art. 242, 183-A y 183-E; Ley del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, art. 5°, fracs. I y II.

[39] Harold Somers, *op. cit.*, pp. 298-305; y Musgrave y Musgrave, *op. cit.*, pp. 439-497.

por la utilización que hace de fuerza de trabajo. Producen por tanto respectivamente, los mismos efectos económicos que los mencionados impuestos.

Ingresos no tributarios

Dentro de los recursos ordinarios del Estado se encuentran, además de las contribuciones —impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social—, las percepciones no tributarias: los productos y aprovechamientos.

Productos

Las contraprestaciones que recibe el Estado por sus funciones de derecho privado reciben el nombre de productos.[40] Enumerados en forma enunciativa y no limitativa, consisten en los ingresos recibidos por permitir el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio privado de la nación —explotación de tierras y aguas, y arrendamiento de tierras, locales y construcciones—; así como de la enajenación tanto de esos bienes, como de bienes muebles; de intereses derivados de valores, créditos y bonos; y de utilidades de los organismos descentralizados, de las empresas de participación estatal, de la Lotería Nacional para la Asistencia Pública y de los Pronósticos para la Asistencia Pública.

Corresponden también a esta categoría las cuotas cobradas por la Federación o sus órganos administrativos desconcentrados, en pago a los servicios proporcionados en relación con sus funciones de derecho privado.

Dentro de esos conceptos se encuentran entre otros los siguientes: los exámenes médicos que presta la Secretaría de Comunicaciones y Transportes en relación con el transporte federal; los servicios de exámenes y expedición de credenciales para radio operadores, radio experimentadores y radio aficionados que presta esta misma dependencia; y el alquiler, mantenimiento de equipo, y supervisión y mantenimiento de circuitos que presta el órgano desconcentrado Servicios a la Navegación del Espacio Aéreo Mexicano, dependiente de la misma.

Los servicios que prestan los institutos nacionales de Antropología e Historia, y de Bellas Artes y Literatura, dependientes de la Secretaría de Educación Pública, por el acceso a zonas arqueológicas, museos, monumentos históricos o artísticos, y por el uso de aparatos o instrumentos tales como cámaras fotográficas, auriculares o cualquier otro de audición o proyección de películas; acceso a espectáculos públicos; servicio de copias fotográficas y venta al público de reproducciones de los monumentos históricos o artísticos, museos y de las zonas de monumentos

[40] Código Fiscal de la Federación, art. 3° último párrafo; Ley de Ingresos de la Federación para 1996, art. 1°, frac. VI y Ley Federal de Derechos, art. 7°.

arqueológicos; y uso de estacionamiento para vehículos en las zonas arqueológicas, museos, monumentos históricos y artísticos.

La enajenación de tarjetas postales o cartas postales por las diversas dependencias del gobierno federal o por sus organismos; la de publicaciones, incluyendo suscripciones; así como la enajenación de la Carta Agraria Nacional.

Los servicios de laboratorio cuando el servicio no es obligatorio para el particular; el fotocopiado de documentos a particulares; el contraste de artículos de joyería y orfebrería y la expedición del certificado respectivo; los servicios de amonedación y acuñación que presta la Dirección General de la Casa de Moneda de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a estados extranjeros y a particulares; y la organización de expediciones cinegéticas, así como de grupos de pesca deportiva procedentes del extranjero.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público determina las reglas para el control de los ingresos que se recaudan por estos conceptos.

Aprovechamientos

Los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos, y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, reciben el nombre de aprovechamientos.[41]

Enumerados en forma enunciativa y no limitativa, estos ingresos del Estado consisten en las multas, indemnizaciones y cuotas compensatorias; en los bienes decomisados que pasan a ser propiedad del fisco federal; y en los ingresos provenientes de las obras públicas de infraestructura hidráulica y de los hospitales militares. También en los reintegros —sostenimiento de las escuelas, artículo 123, y del servicio de vigilancia forestal entre otros—; en los recursos destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal provenientes del Distrito Federal, del Estado de México, de los organismos y las entidades públicas y sociales y de los particulares, así como de las reservas nacionales forestales.

A los anteriores se suman las aportaciones de los estados, municipios y particulares para el servicio del sistema escolar federalizado, así como las de los contratistas de obras públicas; y las aportaciones destinadas al desarrollo forestal.

Asimismo, las participaciones derivadas de la aplicación de las leyes locales expedidas de acuerdo con las federales tanto sobre herencias y legados como sobre donaciones —ambas leyes están derogadas, esta disposición se refiere a las transferencias de riqueza pendientes de resolución judicial—; las establecidas a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de las empresas de abastecimiento de energía eléctrica; así como las señaladas por la Ley Federal

[41] Código Fiscal de la Federación, art. 3° primer párrafo y Ley de Ingresos de la Federación para 1996, art. 1°, frac. VII.

de Juegos y Sorteos, y por la Ley Federal de Derechos de Autor tocante a la explotación de obras del dominio público.

Además, la cooperación recibida tanto del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación; como de los gobiernos de los estados, municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos, líneas telegráficas y telefónicas y obras públicas; así como la cooperación de las instituciones privadas de salud consistente en 5% de días de cama para hospitalización de pacientes destinados a la Secretaría de Salud.

De igual manera son aprovechamientos las recuperaciones de capital de fondos entregados en fideicomiso en favor de entidades federativas y empresas públicas, así como de empresas privadas y de particulares; asimismo las de inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.

A esta categoría corresponden también las cuotas pagadas por Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios por concepto de rendimientos excedentes acumulados.

Y por último, caben dentro de este rubro cualesquiera otros rendimientos no mencionados con anterioridad, provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios fiscales.

NIVEL LOCAL

También las entidades federativas y el Distrito Federal perciben ingresos —distintos de los impuestos— derivados tanto de sus funciones de derecho público como de las de derecho privado.

Derechos

Por lo que respecta a los derechos,[42] desde 1982 es materia sujeta a coordinación que se da con independencia de la que existe en materia de impuestos, por lo que sin perjuicio de continuar adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal los estados pueden o no convenir en ella.

Al aceptarla las entidades continúan cobrando derechos por el otorgamiento de concesiones por el uso o el aprovechamiento de los bienes estatales o municipales; pero renuncian a mantener en vigor los que se refieren a la realización de actos de inspección y vigilancia; a la inscripción en registros o cualquier acto relacionado con los mismos —a excepción de los efectuados en los registros civil, de la propiedad y del comercio—; al uso de las vías públicas o a la tenencia de bienes sobre las mismas, excepto respecto al estacionamiento de vehículos, al uso

[42] Ley de Coordinación Fiscal, arts. 10-A y 10-B; leyes de ingresos y de hacienda de cada una de las entidades.

de la vía pública por comerciantes ambulantes o con puestos fijos o semifijos y al uso o tenencia de anuncios.

También renuncian a cobrar derechos por la expedición de licencias y en general al otorgamiento de concesiones, permisos o autorizaciones —incluso los que establezcan excepciones a disposiciones administrativas, como la autorización de ampliar el horario laborable—, fuera de los que se refieren a la extensión de licencias de construcción, permisos para conducir vehículos, autorización para fraccionar y lotificar terrenos, licencias y permisos para efectuar conexiones a las redes de agua y alcantarillado, y la expedición de placas y tarjetas para la circulación de vehículos; licencias, permisos y autorizaciones para el funcionamiento de establecimientos o locales en los que se enajenen bebidas alcohólicas, o en las que la prestación de servicios incluyan su venta, siempre que se efectúen total o parcialmente al público en general; también las licencias, permisos y autorizaciones para colocar anuncios y carteles, o la realización de publicidad excepto por medio de televisión, radio, periódicos y revistas. En esta renuncia no queda comprendida la certificación de documentos y la reposición de éstos por extravío o destrucción.

Pueden decretarse diferencias en el monto de los derechos de acuerdo con los diferentes tipos de licencias o registros por los que se cobren; pero en ningún caso la discrepancia puede relacionarse con la magnitud de las actividades de los contribuyentes. El objetivo de esta disposición es impedir el establecimiento de cargas fiscales diversas en razón no del servicio público suministrado o de la actividad desarrollada por las autoridades, sino de la cuantía de las utilidades, del capital invertido, del número de trabajadores empleado, del volumen de ventas o de cualquier otro parámetro que permita medir la importancia de las operaciones de cada contribuyente; circunstancia en la cual bajo el disfraz de derechos estarían cobrándose los impuestos que los estados se comprometieron a no a aplicar cuando se adhirieron al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Lo anterior no limita la facultad de las autoridades locales para requerir licencias, registros, permisos o autorizaciones; otorgar concesiones y realizar actos de inspección y vigilancia; pero por el ejercicio de estas facultades no pueden exigir cobro alguno, con las salvedades expresamente enumeradas anteriormente.

Cooperación para mejoras

Esta contribución —llamada en diferentes entidades impuesto de plusvalía, impuesto para planificación, derechos de cooperación para obras públicas o aportación extraordinaria de mejoras[43]— es, independientemente de cómo se le denomine o clasifique, un gravamen a la riqueza basado en el principio del beneficio como lo es la contribución especial de mejoras cobrada por el gobierno federal. La finalidad de este gravamen es recuperar el costo neto de la obra ejecutada por el gobierno y no —como podría deducirse del nombre que se le da en algunas entidades— gravar

[43] Leyes de ingresos y de hacienda de cada una de las entidades.

el incremento del valor del predio debido a una mejoría atribuible directa o indirectamente a la realización de dicho trabajo.

Este tipo de contribución responde a la necesidad de movilizar un mayor volumen de financiamiento para la realización, expansión o mejora de las grandes obras públicas de infraestructura que son un factor clave para la modernización urbana y el progreso rural.

La base se determina dividiendo el importe líquido de la obra —la diferencia entre el costo total y las recuperaciones y aportaciones recibidas— entre los predios beneficiados, atendiendo al metro lineal de frente, al metro cuadrado de superficie o al de construcción si son urbanos y a la extensión en hectáreas si son rurales.

Sólo por excepción se incluye en la ley fiscal la fórmula para el cálculo de la tasa del tributo que se estudia; en casi todos los estados queda a la ley de planificación o a los decretos expedidos con motivo de cada obra establecer dicho procedimiento.

Otros ingresos

Las entidades cobran asimismo aportaciones de seguridad social para el sostenimiento de las instituciones de seguridad social locales; productos por la realización de sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes del dominio privado; y aprovechamientos, que son ingresos percibidos en relación con sus funciones de derecho público pero distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.[44]

CONCLUSIÓN

La Federación percibe ingresos tributarios no sólo de la recaudación de impuestos, completando el monto de los recursos recibidos de los gravámenes sobre la renta, sobre rendimientos petroleros, al comercio exterior, al valor agregado, a la producción y servicios, sobre servicios expresamente declarados de interés público por la ley, al activo y a la tenencia o uso de vehículos —basados en el principio de capacidad contributiva, y únicos que la legislación mexicana acepta como impuestos— sino que también obtiene ingresos de otras contribuciones originadas en sus funciones de derecho público: las contribuciones de mejoras, las aportaciones de seguridad social y los derechos. Asimismo recibe ingresos no tributarios: los aprovechamientos, que agrupan ingresos procedentes de funciones públicas del Estado, distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos, y de los que obtienen los organismos descentralizados y las empresas de

[44] *Idem.*

participación estatal, y los productos que derivan de las funciones de derecho privado del Estado y del uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes privados. Juntas, todas estas fuentes de recaudación integran el sistema fiscal.

Empero, las tres contribuciones mencionadas con anterioridad son por su naturaleza impuestos: las aportaciones de seguridad social constituyen un impuesto sobre las nóminas —basado en la capacidad contributiva—; de las restantes, los derechos son impuestos al consumo y la contribución de mejoras es un impuesto a la riqueza, basados ambos en el principio del beneficio.

Tocante a las aportaciones de seguridad social, la parte a cargo del trabajador corresponde a un tributo al ingreso, y la que recae en el patrón es un gravamen al consumo por la utilización que hace de fuerza de trabajo. La contribución especial de mejoras es un cobro que tiene por finalidad únicamente recuperar el costo de las obras de infraestructura hidráulica realizadas por la Federación prorrateándolo entre los predios mejorados de acuerdo con el beneficio que reciben.

Por lo que respecta a los derechos, son las contraprestaciones cubiertas a la hacienda pública por las personas que solicitan los servicios de carácter administrativo prestado por los poderes del Estado o sus dependencias. Todas éstas cobran derechos por la expedición de copias certificadas, reposición o duplicado de constancias, compulsa de documentos y legalización de firmas. Además, cada secretaría los percibe por los servicios específicos que en relación con su ámbito de competencia presta: expedición, prórroga o modificación de permisos, certificados, autorizaciones, asignaciones, pasaportes, dictámenes, constancias, patentes y concesiones; realización de actos de inspección, control y vigilancia; inscripción de personas, bienes y derechos en registros; ejecución de trámites, muestreos, verificaciones y certificaciones.

También caben en esta categoría las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados —Telecomunicaciones de México, Servicio Postal Mexicano, Ferrocarriles Nacionales de México y el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial— por prestar servicios exclusivos del Estado. Y lo mismo sucede con las contraprestaciones por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público: bosques; fauna acuática y silvestre; agua, dominio marítimo, zona federal marítima, zona federal marítimo terrestre, cauces, vasos y zonas de corrientes; hidrocarburos y yacimientos minerales; carreteras, puentes y aeropuertos y espacio aéreo.

Los recursos obtenidos por estos conceptos son muy cuantiosos, si bien de los productos percibe la Federación sólo 6 mil millones de pesos, de los aprovechamientos recibe 32 mil millones de pesos; las aportaciones de seguridad social le proporcionan 45 mil millones de pesos —más que el impuesto sobre producción y servicios— y los rendimientos generados por los derechos alcanzan el monto de 89 mil millones de pesos —casi lo mismo que el producido por el impuesto sobre la renta, que es el que rinde mayor recaudación—,[45] lo que acentúa la dependencia del fisco de la tributación al consumo.

[45] Ley de Ingresos de la Federación para 1966, *Diario Oficial de la Federación*, 14 de diciembre de 1995, art. 1°.

A nivel local se repite el mismo esquema. Cada entidad tiene establecidos además de impuestos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y productos.

Por lo que respecta a los derechos, las entidades se encuentran coordinadas con la Federación en esta materia desde 1982, por lo que han renunciado a mantener en vigor los que se relacionan con actos de inspección, vigilancia, inscripción en registros —excepto los efectuados en materia civil, de la propiedad y del comercio—; con el uso de la vía pública o la tenencia de bienes en ellas —salvo lo que se refiere al estacionamiento de vehículos y a la instalación de puestos—; y con la expedición de licencias, concesiones, permisos o autorizaciones —fuera de las que se refieren al fraccionamiento y la lotificación de terrenos, la construcción de edificaciones y la conexión a las redes de agua y alcantarillado; a la conducción de vehículos, incluyendo la expedición de placas y tarjetas de circulación respectivas—, al funcionamiento de establecimientos relacionados con la enajenación de bebidas alcohólicas al público en general; y a la colocación de anuncios y carteles. Las entidades siguen cobrando derechos por el otorgamiento de concesiones para el uso o aprovechamiento de los bienes estatales y municipales, pero ni en este caso ni en los anteriores, pueden decretar diferencias en el monto de los derechos en relación con la cuantía de los ingresos, el capital, o el consumo de los contribuyentes, sino únicamente por lo que respecta a los diferentes tipos de servicios municipales o estatales que presten.

Se completa así la coordinación entre la Federación y sus entidades constituyentes respecto a las contribuciones más importantes, para eliminar la múltiple imposición.

VIII. Coordinación fiscal, por *María Jesús de Miguel Calzado* **157**

Sistema Nacional de Coordinación Fiscal 157
Participaciones 162
Integración del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal . . . 169
Convenios en materia de puentes de peaje 171
Vía opcional de coordinación 172
Mecanismos para garantizar el cumplimiento de los convenios de adhesión 173
Organismos en materia de coordinación 174
Conclusión 175

VIII. Coordinación fiscal

María Jesús de Miguel Calzado

El objetivo del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es dar congruencia a los ordenamientos tributarios de la Federación con los de los estados, los municipios y el Distrito Federal; establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones y fijar las reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales.

La coordinación fiscal es la concertación en el ejercicio de las facultades tributarias de los diversos niveles de gobierno de un estado para lograr la armonización en los ordenamientos fiscales.

El instrumento que da las bases para la coordinación es la Ley de Coordinación Fiscal,[1] que dentro de un sistema jurídico administrativo, a través de acuerdos, convenios y declaratorias, da las pautas para que se establezca en forma expresa la voluntad soberana de las dos entidades con capacidad tributaria, la Federación y los estados, para así apoyar las relaciones fiscales entre ellos.

SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

Los estados se adhieren al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal mediante la firma del Convenio de Adhesión, el cual es aprobado por la legislatura local. Colaboran parcial o totalmente en la administración de algunos ingresos federales a través de la firma del Convenio de Colaboración Administrativa, la cual se ha hecho extensiva en algunos casos a los municipios.

La coordinación fiscal lograda mediante la creación de la Ley de Coordinación, ha tenido como objetivo fundamental fortalecer las haciendas públicas de los estados y los municipios, con absoluto respeto a la soberanía de los estados y a la autonomía municipal, reafirmando el pacto federal y el desarrollo regional.

[1] Ley de Coordinación Fiscal de 22 de diciembre de 1978, *Diario Oficial de la Federación*, 27 de diciembre de 1978.

La Ley de Coordinación Fiscal ha sido objeto de reformas y adecuaciones con el fin de que el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal esté acorde con la política financiera del gobierno federal, teniendo en todo momento como objetivo prioritario salvaguardar e incrementar el ingreso compartido con los estados y los municipios, cuyo desarrollo y fortalecimiento robustece a la Federación, de la que son partes integrantes. De no coordinarse los sistemas fiscales de los tres niveles de gobierno se corre el peligro, tanto social como económico, de no alcanzar el desarrollo deseado. Si todos los estados deben prestar determinados servicios y han de financiarse con las contribuciones que recauden en sus territorios, dada la diferencia de capacidad impositiva que forzosamente existe entre ellos, el resultado es evidente: con un mismo nivel de carga fiscal, los residentes en algunos estados podrán disfrutar un mayor nivel de servicios o, si lo que se mantiene uniforme es el nivel de servicios, los residentes podrán soportar una presión fiscal menor.

Frente a esta situación, el gobierno federal ha optado por una política de desarrollo regional a través de la distribución equitativa del ingreso federal, y para lograrlo ha creado un régimen de coordinación fiscal integral.

Características del régimen de coordinación fiscal

Conforme al contenido de los preceptos de la ley que se analiza, el régimen de coordinación fiscal obedece a los siguientes principios fundamentales.

Libre manejo y disponibilidad de los fondos

La coordinación sigue un sistema de distribución del ingreso federal en el que las autoridades y municipios participan de los ingresos totales anuales que obtiene la Federación por concepto de todos sus impuestos, así como por los derechos sobre extracción de petróleo y de minería. El concepto de participaciones ha sufrido una evolución importante hasta ser un fenómeno de carácter global e integrador, así como también un elemento de vinculación y de solidaridad entre la Federación, los estados y los municipios, conforme al cual ya no se hace distinción entre impuestos federales participables y no participables, por lo que da una solución cuantitativa y no cualitativa al no otorgar participaciones sobre cada gravamen, sino fijando la proporción que en la recaudación de todos los impuestos federales y en los derechos sobre extracción de petróleo y de minería corresponden a las entidades federativas y a los municipios; sin embargo, a partir de 1996 se incorpora en la ley una asignación directa a las entidades federativas y municipios derivadas de la recaudación que obtiene la Federación por el impuesto especial sobre producción y servicios en la proporción que la propia ley establece sobre cerveza, bebidas refrescantes, alcohol, bebidas alcohólicas y tabacos labrados. Consecuentemente

dicha recaudación se excluye del cálculo de la propia recaudación federal participable.[2]

Nivelación de la capacidad fiscal de las entidades

El Sistema de Coordinación Fiscal da equilibrio a los sistemas tributarios de los tres niveles de gobierno mediante la creación de mecanismos que compensan las diferencias de capacidad tributaria entre los distintos estados y municipios, de forma que todos ellos puedan prestar un nivel de servicios aceptable sin que tengan que imponer un grado de presión fiscal mayor del que existe en los otros estados.

Eliminación de la concurrencia impositiva

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal da solución al problema de la concurrencia impositiva que se presenta en las haciendas públicas de todo gobierno federal. El hecho de que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no delimite campos impositivos federales, estatales y municipales, salvo lo expresamente señalado por dicho ordenamiento,[3] determina que tanto el Congreso de la Unión como las legislaturas de los estados puedan establecer contribuciones sobre las mismas fuentes, lo que da lugar a la doble o múltiple tributación. La concurrencia fiscal está permitida en nuestra Constitución.[4] Ahora bien, lo anterior no impide, sino que por el contrario, supone que tanto el Congreso de la Unión como las legislaturas de los estados actúen con la prudencia necesaria para no superponer gravámenes sobre la población contribuyente. La adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, contemplado en la ley, ha sido la solución al establecer, por un lado, las participaciones que compensen el ingreso local suspendido y por otro, obligando a los gobiernos de los estados a que, a cambio de recibir las citadas participaciones, ajusten su legislación tanto estatal como municipal a lo dispuesto en la Ley de Coordinación Fiscal, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y para el caso de coordinación en materia de traslación de dominio de bienes inmuebles hasta 1995, la Ley Federal sobre Adquisición de Inmuebles. El proceso de legislación federal y la firma de los anexos al Convenio de Adhesión han dado como consecuencia el que a la fecha se hayan suspendido más de 440 gravámenes locales.

[2] Artículo 3°-A. Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, publicado en el *Diario Oficial de la Federación*, 15 de diciembre de 1995.

[3] Artículo 73, frac. XXIX; artículos 117, 118 y 131 de la Constitución General de la República.

[4] *Ibidem*, artículo 31, frac. IV.

Uniformidad del procedimiento para calcular las participaciones

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal reúne en un solo documento el procedimiento de cálculo y liquidación de participaciones de todos los impuestos federales y de los derechos sobre extracción de petróleo y de minería.

Características de las participaciones

Mediante disposiciones específicas, la Ley de Coordinación Fiscal establece las características de las participaciones.

Libre manejo y disponibilidad

Los recursos que son canalizados a las entidades no están condicionados ni en su entrega ni en su ejercicio por parte de la Federación a los estados ni a sus municipios; por tanto, son ellos, a través de su órgano legislativo correspondiente, los que establecen su manejo, aplicación y determinación de las partidas en que habrán de erogarse. La única condicionante proviene de la obligación del estado y del municipio, al adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, de suspender aquellos gravámenes que son contrarios a dicho sistema.

Periodicidad

En forma mensual las entidades reciben de la Federación, dentro de los 25 primeros días de cada mes, el monto de los anticipos a cuenta de las participaciones federales que les corresponden en el mes. La Federación entrega las participaciones a los municipios por conducto de los estados, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que el estado las reciba, el cual habrá de cubrírselas.

Oportunidad

A partir de la vigencia de la Ley de Coordinación Fiscal, la oportunidad en el pago de participaciones ha sido norma de actuación por parte de la Federación. La falta de entero en los plazos[5] establecidos dará lugar a que se causen a cargo de la entidad o de la Federación intereses a la tasa de recargos que establezca anualmente el Congreso de la Unión, y para los casos de entrega de participaciones a los

[5] Artículo 15 de la Ley de Coordinación Fiscal.

municipios, la citada ley[6] dispone igualmente que el retraso dará lugar al pago de intereses, en los términos antes señalados, y en caso de incumplimiento por parte de la entidad, la Federación hará la entrega directa a los municipios, y descontará la participación del monto que corresponda al estado, previa opinión de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

Posibilidad de compensar adeudos entre la Federación y las entidades federativas

Muy ligado con la oportunidad en el pago de las participaciones está el establecimiento en el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia de Ingresos Federales, de un sistema de compensación de fondos entre la Federación y los estados acreedores de ésta, por lo que en mayores porcentajes por adeudos de participación los retienen las entidades. La Tesorería de la Federación, con la información rendida por el estado de la recaudación ingresada, opera la constancia de participaciones correspondiente, entregando al estado sólo la diferencia por concepto de participaciones que quede a su favor mensualmente.

Las entidades —las menos de ellas— en las que los niveles de concentración de recaudación son muy elevados y, por tanto, son deudores de la Federación, con base en la constancia que al respecto se les entrega y que opera cada mes, deducen de la recaudación obtenida del total de los impuestos coordinados dados en administración, el monto de sus participaciones, debiendo la entidad enterar a la Federación el saldo a su cargo en forma oportuna, pues de otra manera se incurre en causación de intereses.

Seguridad en cuanto a los procedimientos para integrar y distribuir los fondos en las participaciones que funcionan conforme a las bases y fórmulas de la ley y no en criterios subjetivos

La entrada en vigor de la Ley de Coordinación Fiscal determinó que las entidades que se adhieren en forma integral a todo el Sistema mediante la suscripción de convenios de adhesión, participen en el total de los impuestos federales y en los otros ingresos que se mencionan en la ley, mediante la distribución de los fondos General de Participaciones, Financiero Complementario —vigente hasta 1989—, y de Fomento Municipal.

La existencia de fórmulas dentro de la misma ley, tanto respecto a la integración como a la distribución de los fondos, ha evitado la aplicación de criterios subjetivos en cuanto a la definición de cuantías y a las participaciones que deben entregarse a cada estado. Ésta es una disposición importante que da seguridad a las entidades federativas en la liquidación y entrega de sus participaciones. Los

[6] *Ibidem*, artículo 6º.

municipios, de acuerdo con la ley, perciben un mínimo de 20% del total del Fondo General, incluyendo sus incrementos, y el 100% del Fondo de Fomento Municipal.[7] Cabe hacer notar que hasta 1989 los municipios, de acuerdo con la ley,[8] también participaron del 20% del Fondo Financiero Complementario, como mínimo.

Cualquier cambio, tanto en la integración de los fondos como en el procedimiento para su distribución, antes de ser llevado a iniciativa de ley, es motivo de un proceso de consulta y aprobación por parte de las entidades federativas dentro de los órganos de coordinación, las reuniones de la Comisión Permanente, los grupos específicos y el Pleno de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.

Delegación de facultades

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal establece principios básicos para un sistema de delegación de funciones de administración en ingresos federales a los estados y municipios. Con base en la ley,[9] las entidades han celebrado con la Federación convenios de colaboración entre los tres niveles de gobierno.

Certeza en cuanto al cumplimiento de los convenios de adhesión

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal establece las bases jurídicas para el debido cumplimiento tanto del Convenio de Adhesión y sus anexos, como del Convenio de Colaboración por parte de las entidades federativas, así como para la reparación patrimonial de los contribuyentes afectados por las violaciones al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.[10]

PARTICIPACIONES

Son parte de los ingresos fiscales de la Federación o de los estados, que un nivel de gobierno transfiere a otro por diversas razones. De esa manera la Federación, los estados y los municipios comparten los ingresos fiscales de algunos de ellos en vez de establecer en cada nivel impuestos que recaerían sobre las mismas fuentes y duplicarían las cargas fiscales de los contribuyentes, además de multiplicar las obligaciones administrativas de los particulares y los costos de control de las autoridades. Éste es el problema conocido en México y en otros países como doble o múltiple tributación o concurrencia impositiva, que en el pasado fue la causa principal de anarquía del sistema fiscal de nuestro país.

[7] *Ibid.*, artículos 2°-A y 6°.
[8] *Ibid.*, artículo 6°.
[9] *Ibid.*, artículo 13.
[10] *Ibid.*, artículos 11 y 11-A.

El origen del sistema de participaciones se encuentra en la misma Constitución de los Estados Unidos Mexicanos que ha reservado a la Federación ciertos impuestos a los que denomina "contribuciones especiales" y sobre las cuales impuso a la propia Federación la obligación de otorgar a las entidades federativas participaciones en esas materias.

Las participaciones a los estados y municipios se pagan a través de los fondos de Participaciones y de Fomento Municipal. La expresión "fondo" no denota en la Ley de Coordinación Fiscal la afectación de recursos a ciertos fines, sino que son simples etapas de cálculo en las participaciones de los estados.

Evolución de los fondos General y Financiero Complementario de Participaciones

La integración de los fondos y la distribución de las participaciones durante los 16 años de aplicación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal han sido objeto de modificaciones para perfeccionarlo.

Fondo General de Participaciones

Integrado primeramente con el 13% de los ingresos totales anuales que obtenía la Federación por el total de los impuestos federales y derechos sobre hidrocarburos, por la extracción de petróleo y gas natural y los de minería. Dicha cantidad fue incrementándose con los porcientos que representaban en la recaudación federal el monto de los impuestos estatales y municipales que tuvieron que ser suspendidos o derogados al suscribirse los convenios, así como por los montos de otros conceptos que como resultado de la política fiscal fueron suspendidos, asimismo hubo resarcimiento, llegando el Fondo a ser el 17.48% del ingreso federal para los estados coordinados en derechos, y el 16.98% para aquellos que no se habían acogido a dicha coordinación.[11]

A partir de enero de 1988 y hasta diciembre de 1989, el Fondo General se integró con el 30% del impuesto al valor agregado que recaudaban las entidades en uso de sus facultades delegadas en dicho impuesto, más un Fondo Ajustado formado por el total de los impuestos federales y de los derechos sobre hidrocarburos y minería, menos las devoluciones de la recaudación federal participable atribuida a dichas entidades en cada ejercicio fiscal de la Federación. El Fondo Ajustado se determinó aplicando el factor de distribución al monto que resultara de restar de la recaudación federal participable de cada año el 30% del impuesto al valor agregado que cobraran las entidades federativas en ese mismo periodo.[12]

El factor de distribución a que se refiere el párrafo anterior fue el que correspondió para el Fondo Ajustado de 1988, el cual era constante para los

[11] Artículo 2°, vigente hasta el 31 de diciembre de 1988 de la Ley de Coordinación Fiscal.
[12] Artículo 2°, vigente hasta el 31 de diciembre de 1989 de la Ley de Coordinación Fiscal.

ejercicios siguientes y únicamente se modificaba cuando la Federación y las entidades convinieran en derogar o dejar en suspenso determinados gravámenes locales o municipales o bien cuando las entidades se coordinasen o dejaran de estar coordinadas con la Federación en materia de derechos. La propia ley señaló que el Fondo General de Participaciones no sería inferior en su totalidad al resultado de aplicar el 17.351061 a los ingresos totales anuales participables.

En 1990 el sistema de distribución de las participaciones cambió, el Fondo General estaba constituido con el 18.1% de la recaudación federal participable.[13] Las entidades ya no se quedaban con el 30% del impuesto al valor agregado. No estaban incluidos en la recaudación federal participable los impuestos adicionales del 3% sobre el impuesto general de exportación de petróleo crudo, gas natural y sus derivados y del 2% en las demás exportaciones, ni tampoco los derechos adicionales o extraordinarios sobre los hidrocarburos.

Este fondo era distribuido en un 50% del mismo en proporción directa al número de habitantes que tuviera cada entidad en el ejercicio de que se tratara, y el otro 50% mediante la aplicación del coeficiente que se determinó conforme a los incrementos en recaudación de los impuestos federales sobre tenencia o uso de vehículos, automóviles nuevos, y el especial sobre producción y servicios.

Dentro de este esquema de distribución de participaciones del Fondo General se estableció un mecanismo de asignación, que además de considerar los citados impuestos asignables, incluyó el predial y los derechos de agua, con el firme propósito de fortalecer la administración y recaudación de esos rubros.

El monto del Fondo General de Participaciones en 1991 ascendió a 18.51% y a partir de 1996 se constituye con el 20% de la recaudación federal participable que es la que obtiene la Federación por todos sus impuestos, así como por los derechos sobre extracción de petróleo y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos y los incentivos que como resultado de la colaboración administrativa perciben las entidades federativas.

No están incluidos en la recaudación federal participable los derechos adicionales o extraordinarios sobre la extracción de petróleo. Tampoco está incluida la recaudación correspondiente al impuesto sobre tenencia o uso de vehículos de aquellas entidades que hubieran celebrado convenio de colaboración administrativa en esa materia, así como la parte de la recaudación del impuesto especial sobre producción y servicios en que participen las propias entidades.[14]

El Fondo General es el más importante, y se adiciona con el porciento que representen en la recaudación federal participable los ingresos de un ejercicio de las contribuciones locales o municipales que las entidades convengan con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en derogar o dejar en suspenso.

El Fondo General se incrementa con el 1% de la recaudación federal participable que sólo corresponde a las entidades federativas coordinadas en derechos,

[13] Artículo 2°, vigente hasta el 31de diciembre de 1990 de la Ley de Coordinación Fiscal.
[14] Artículo 2° de la Ley de Coordinación Fiscal.

previa comprobación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de que se ajustan estrictamente a los lineamientos establecidos en la ley.

Asimismo, se adiciona el fondo con un monto equivalente del 80% del impuesto obtenido por las entidades durante 1989 por la recaudación de impuestos provenientes del régimen de bases especiales de tributación.

Este fondo se distribuye en tres partes:

— Un 45.17, en proporción directa al número de habitantes que tenga cada entidad en el ejercicio de que se trate.
— Un 45.17, mediante la aplicación del coeficiente que se determine conforme a la siguiente fórmula:
Las participaciones en el 45.17, de la segunda parte del Fondo que correspondieron a la entidad en el año anterior a aquel para el cual se efectúa el cálculo se multiplicarán por el monto de las contribuciones asignables de la entidad en el mismo año, y el resultado se dividirá entre las contribuciones asignables de la entidad en el segundo año anterior.
Se sumarán los resultados que se obtengan de acuerdo con la fracción anterior calculados por todas las entidades, y se determinará el porciento que del resultado corresponda a cada una de ellas de acuerdo con lo que represente en el total. Este tanto porciento será la proporción en que cada entidad participará en esta parte del Fondo General de Participaciones en el año para el que se efectúe el cálculo.
— El 9.66, restante del Fondo General se calcula en proporción inversa a la participación por habitante que tenga cada entidad en la suma de las participaciones antes mencionadas.

Para calcular los factores de distribución se atiende al monto de los impuestos asignables, que son los impuestos federales sobre tenencia o uso de vehículos, especial sobre producción y servicios, automóviles nuevos hasta diciembre de 1996, y a partir de 1997 también será asignable el local sobre automóviles nuevos.

Asimismo, las entidades reciben participaciones en materia de cerveza, bebidas refrescantes, bebidas alcohólicas y tabacos labrados a partir de 1996.

Se incorpora en la ley una asignación directa a las entidades federativas de la recaudación que obtiene la Federación por el impuesto especial sobre producción y servicios en la proporción que la propia ley establece sobre cerveza, bebidas refrescantes, alcohol, bebidas alcohólicas y tabacos labrados.[15]

La participación tratándose de la cerveza, bebidas refrescantes con una graduación alcohólica de hasta 6° G.L., alcohol y bebidas alcohólicas, es de 20% sobre la recaudación de esos bienes.

Asimismo la Federación entregará el 8% de la recaudación de tabacos labrados.

La ley establece la distribución de esta participación en función del porciento que represente la enajenación de cada uno de los bienes citados en cada entidad federativa, de la enajenación nacional.

[15] *Ibid.*, artículo 3°-A.

Fondo Financiero Complementario de Participaciones

El Fondo Financiero Complementario de Participaciones,[16] cuyo propósito esencial fue el de favorecer en mayor medida a las entidades que obtenían menos participaciones en el Fondo General, estaba compuesto con 0.50% de los mismos conceptos de ingresos federales participables que integraban el Fondo General más un 3% de los correspondientes al Fondo General de Participaciones y otra cantidad igual a ésta, con cargo a la Federación.

En la ley fue creada una reserva de contingencia,[17] integrada con el 0.50% de los ingresos totales anuales participables, para el caso de que alguna entidad obtuviera con la aplicación del nuevo sistema, una cantidad menor a la que le hubiera correspondido conforme al sistema anterior a esta fecha. Los remanentes de la reserva pasaron al Fondo Financiero Complementario y a partir de 1991 formarían parte integrante del mismo.

En noviembre de 1989 el Ejecutivo Federal envió al Congreso de la Unión la iniciativa de reformas a la Ley de Coordinación Fiscal, conforme a la cual la distribución del ingreso federal a las entidades se realizaría a través de un solo Fondo General de Participaciones, simplificando la fórmula anterior.

Los recursos del Fondo Financiero Complementario de Participaciones eliminado como resultado de las reformas aprobadas a la Ley de Coordinación Fiscal por el Congreso de la Unión en el mes de diciembre de 1989, pasaron a formar parte integrante del Fondo General.

En la propia Ley de Coordinación Fiscal se estableció un régimen de transición para ser aplicada la fórmula en su totalidad a partir de 1994.[18]

El Presupuesto de Egresos de la Federación para 1996 establece que las participaciones de las entidades federativas y los municipios ascenderán en este año a 73 mil 41 millones 301 mil pesos, repartidos a través de los fondos y de las participaciones específicas en materia del impuesto especial sobre producción y servicios y los correspondientes a los municipios, las cuales serán distribuidas conforme a lo que establece la Ley de Coordinación Fiscal.

Fondo de Fomento Municipal

El Fondo de Fomento Municipal está constituido con el 1% de la recaudación federal participable que obtenga la Federación por concepto de impuestos, así como por los derechos sobre minería y sobre extracción de petróleo con exclusión del derecho extraordinario sobre los mismos.

[16] Artículo 4°, vigente hasta el 31 de diciembre de 1989 de la Ley de Coordinación Fiscal.

[17] Artículo 7° de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales vigente a partir del 1 de enero de 1988, *Diario Oficial de la Federación*, 31 de diciembre de 1987.

[18] Artículo Quinto de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales vigente a partir del 1 de enero de 1990, *Diario Oficial de la Federación*, 28 de diciembre de 1989.

Este Fondo está destinado en su totalidad a los municipios, en la siguiente forma: el 16.8% del 1% de la recaudación federal se destina a formar un Fondo de Fomento Municipal y el 83.2% restante incrementa dicho fondo y sólo corresponde a los estados que se coordinen en materia de derechos.[19]

Las entidades participan de acuerdo con un coeficiente, en el que a partir de 1991, se incorpora como factor para dicho cálculo el crecimiento de la recaudación del impuesto predial y de los derechos sobre el agua, lo cual ha significado un mayor interés en la recaudación de dichos conceptos y el consecuente fortalecimiento de la hacienda municipal.

Los municipios perciben las siguientes participaciones o incentivos además de las correspondientes al Fondo de Fomento Municipal:

a) Veinte por ciento como mínimo de las participaciones que perciben los estados a través del Fondo General.[20]

b) Participaciones específicas —hasta diciembre de 1993— a los municipios colindantes con la frontera o litorales por los que se realizaba materialmente la entrada al país o la salida de él de los bienes que se importaban o exportaban. A partir de 1994 el gobierno federal consideró necesario desligar dichas participaciones de los impuestos al comercio exterior en virtud de que podrían resultar afectadas por el Tratado de Libre Comercio celebrado por México con Estados Unidos de América y Canadá, así como por los acuerdos específicos que con otras naciones han sido celebrados en esta materia, por lo que se decidió tomar como base la recaudación federal participable por todos los conceptos que establece la propia ley. El porcentaje de participación por este concepto a los municipios es de 0.136% de dicha recaudación.[21]

Por otro lado, con objeto de continuar incentivando la eficiencia en la fiscalización del impuesto predial y los derechos de agua a nivel municipal y aumentar la recaudación de dichas contribuciones, la ley establece también una fórmula de distribución en la que se toman en cuenta los incrementos en la recaudación de estos conceptos.[22]

c) Participación del 3.17% del derecho adicional sobre la extracción de 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 dicho producto.[23]

d) Veinte por ciento sobre el total de la participación en el impuesto federal sobre tenencia o uso de vehículos (automóviles, motocicletas, embarcaciones, excepto aeronaves).[24]

[19] Artículo 2°-A, frac. III de la Ley de Coordinación Fiscal.
[20] *Ibid.*, artículo 6°.
[21] *Ibid.*, artículo 2°-A frac. I.
[22] *Ibid.*, artículo 2°-A frac. I.
[23] *Ibid.*, artículo 2°-A frac. II.
[24] *Ibid.*, artículo 2°.

e) Veinte por ciento —a partir de 1996— sobre la asignación específica en el impuesto especial sobre producción y servicios que perciben los estados.[25]

Contraprestaciones por la colaboración administrativa

El proceso de coordinación también ha buscado la colaboración administrativa de las autoridades municipales en dos materias federales que son la recaudación de derechos por la concesión y uso de la zona federal marítimo-terrestre y el cobro de créditos de la Federación por la imposición de multas impuestas por autoridades federales no fiscales.

En el primer caso, los municipios perciben como contraprestación por las funciones operativas de recaudación, comprobación, determinación y cobro, el 80% de lo recaudado por los derechos y sus correspondientes recargos. Además del 100% de los gastos de ejecución y de las multas impuestas por ellos en los términos del Código Fiscal Federal.

Al estado le corresponde el 10%. Es importante destacar que el 80% del municipio lo debe percibir aun en el caso de que el estado sea el que administre directamente los ingresos de referencia. El 10% restante es para la Federación.

En el segundo caso, es decir, por la administración de las multas federales impuestas por autoridades no fiscales, los municipios reciben el 90% del importe de lo efectivamente pagado, los estados 8% y la Federación 2%.

Determinación del monto de los fondos

El Fondo General de Participaciones y el Fondo de Fomento Municipal, así como las asignaciones específicas en el impuesto especial sobre producción y servicios[26] que perciben las entidades federativas y los municipios, se determinan por cada ejercicio fiscal de la Federación, la que en forma provisional hace un cálculo mensual de la recaudación federal participable en el mes inmediato anterior. Cuatrimestralmente se realizan ajustes efectuados sobre la recaudación obtenida en ese periodo, y se liquidan dentro de los dos meses siguientes las diferencias, y a más tardar dentro de los cinco meses siguientes de cada ejercicio fiscal, la propia Federación formula la liquidación anual que proceda.

Durante los primeros meses de cada ejercicio las participaciones en los fondos y las asignaciones específicas se calcularán provisionalmente con los coeficientes del ejercicio inmediato anterior, en tanto se cuente con la información necesaria para el cálculo de los nuevos.

[25] *Ibid.*, artículo 3°-A.
[26] *Ibid.*, artículo 7°.

Reserva de contingencia

A partir de 1991 la reserva de contingencia forma parte integrante del texto de la ley. Dicha reserva consiste en un monto equivalente al 0.25% de la recaudación federal participable de cada ejercicio. El 90% de la reserva se distribuye mensualmente y el 10% restante al cierre de cada ejercicio fiscal de que se trate, y se utiliza para apoyar aquellas entidades cuya participación total en los fondos General y de Fomento Municipal a que se refiere la ley no alcance el crecimiento experimentado por la recaudación federal participable del año respecto a la de 1990.[27]

Adicionalmente, en ley se crea una reserva de compensación para las entidades federativas que sean afectadas por el cambio en la fórmula de participaciones. Esta reserva se integra con los recursos de las entidades federativas que no estén coordinadas en materia de derechos.[28]

INTEGRACIÓN DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

La adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se efectúa integralmente, y no sólo en relación con algunos ingresos de la Federación, por medio de los convenios de adhesión. Las entidades se abstienen de gravar aquellas fuentes que quedan expresamente determinadas en la legislación fiscal federal y en los citados convenios a través de sus correspondientes anexos. Dicho sistema funciona con los 31 estados adheridos al mismo por convenio, mientras que en el Distrito Federal es la voluntad del legislador la que lo incorpora.

Cabe aclarar que las legislaturas locales pueden establecer algunos impuestos locales cuyos conceptos ya están gravados por impuestos federales, como en el caso de loterías, rifas y sorteos, diversiones y espectáculos públicos (este último con las limitaciones que señala expresamente la Ley del Impuesto al Valor Agregado).

La suspensión de impuestos locales ha tenido como contrapartida la delegación de funciones de administración de ingresos federales a estados y municipios a través de los convenios de colaboración.

Lo anterior ha sido concertado con la negociación y firma de los convenios de colaboración con las entidades federativas en materia de colaboración administrativa, los que han sido formulados y actualizados con base en las políticas tributarias. A partir del 1 de enero de 1990 entraron en vigor los nuevos convenios de colaboración administrativa con los 31 estados, y el Acuerdo de Delegación de Facultades al Distrito Federal; todo ello enmarcado dentro del objeto de mejorar la administración de los impuestos federales coordinados, aumentar su recaudación y consecuentemente el incremento considerable en las participaciones a percibir por

[27] *Ibid.*, artículo 4°.
[28] *Idem.*

los estados y municipios. Se hacen cambios en la administración del ingreso federal compartido en materia del impuesto al valor agregado.

Dentro de esta estrategia y redefinición de quehaceres y responsabilidades de las entidades federativas y del gobierno federal, en materia del impuesto al valor agregado, las entidades realizan labores específicas de fiscalización en forma conjunta y programada.

El objetivo de dicho cambio fue superar algunas deficiencias ocasionadas por defectos de origen, derivadas de la administración de un gravamen federal de alcance nacional con múltiples interrelaciones y con una estructura compleja que se manejó en forma independiente aun cuando coordinada, pero cuya recaudación, ante la problemática indicada, no era la esperada, por lo que se hizo necesario que el gobierno federal tomara a su cargo la administración del gravamen de referencia, y se reorientara y fortaleciera el esfuerzo desarrollado por las entidades federativas en materia de colaboración administrativa fiscal, enfocadas a las funciones de fiscalización dentro de un esquema de concertación con la Federación.

El convenio referido, además de las labores específicas antes señaladas, establece la delegación de facultades de administración en el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, excepto aeronaves; así como en materia de multas impuestas por las autoridades federales a infractores domiciliados dentro de la circunscripción territorial de la entidad de que se trate, respecto del cobro de las mismas, excepto las impuestas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y sus organismos descentralizados y las multas destinadas a un fin específico, así como las participables a terceros. En esta materia hay delegación específica para los municipios en el cobro de las citadas multas administrativas.

El Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal ha sido objeto de modificaciones y adiciones a través de anexos en los que se incluyen nuevas facultades en materia de verificación de la estancia legal de vehículos extranjeros así como de mercancías. Asimismo se han delegado, entre otras, facultades de administración en materia de cobro del derecho federal que pagan los contratistas de obra pública y servicios relacionados con las mismas, financiados parcial o totalmente con recursos federales en los términos de desarrollo social. Igualmente se ha delegado el cobro de los derechos federales en materia de turismo. Por las acciones delegadas las entidades federativas perciben incentivos y contraprestaciones.

La Ley de Coordinación Fiscal establece que las deudas del estado derivadas de ajustes en participaciones o de descuentos originados en el incumplimiento de las metas pactadas con la Federación en materia de administración de impuestos federales coordinados, serán objeto de compensación, y no estarán sujetas a lo dispuesto en la propia ley, en cuanto a la prohibición terminante de no afectar participaciones a fines específicos, retención o inembargabilidad de las mismas.

Los incentivos para la realización de las tareas de fiscalización del impuesto al valor agregado, y los descuentos específicos por no alcanzar las metas señaladas por el gobierno federal se aplican conforme al anexo dos al Convenio de Colaboración Administrativa vigente desde enero de 1990. Por lo que se refiere a las facultades delegadas a los municipios para la administración de los derechos por el

otorgamiento de la concesión y por el uso o goce de inmuebles, de la zona federal marítimo terrestre, los incentivos económicos correspondientes están consignados en el anexo uno a dicho convenio.

El esfuerzo desarrollado por las entidades federativas y las enseñanzas y experiencias acumuladas en la operación de los convenios de colaboración administrativa y sus anexos han demostrado un desenvolvimiento de la capacidad administrativa de las entidades federativas y municipios, lo cual hace necesario la concertación de un nuevo convenio de colaboración administrativa entre la Federación y las entidades en el que se incluyan nuevas facultades y responsabilidades como son las correspondientes a la realización de actos de comprobación en materia del impuesto al valor agregado sin la presencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, bajo un programa coordinado por la propia secretaría dentro de un esquema de "fiscalización concurrente".

Igualmente las entidades federativas podrán realizar actos de comprobación simultánea del impuesto sobre la renta, con las excepciones que en dicho convenio se expresan, al activo y especial sobre producción y servicios en relación con los contribuyentes sujetos a régimen simplificado en el impuesto sobre la renta, una vez cumplidos los requisitos que el convenio establezca.

Como consecuencia de dicha delegación en materia de los impuestos al valor agregado, renta, activo y especial sobre producción y servicios, los estados deberán llevar a cabo todos los actos de determinación de los impuestos omitidos y sus accesorios, incluso a través del procedimiento administrativo de ejecución, exigencia y seguimiento de la garantía del interés fiscal y, asimismo, resolverán sobre los recursos administrativos en los términos del Código Fiscal de la Federación, cuando éstos se interpongan en contra de las resoluciones dictadas por los propios estados y asumirán la defensa de las resoluciones que ellos mismos hayan emitido en el ejercicio de sus funciones, tratándose de la intervención en juicio.

Este nuevo convenio actualmente en concertación, se propone que estará vigente a partir de 1996.

CONVENIOS EN MATERIA DE PUENTES DE PEAJE

En junio de 1992 fue adicionada la Ley de Coordinación Fiscal[29] para permitir la agrupación de la Federación, los estados y los municipios a fin de que con aportaciones de cantidades iguales se formasen fondos destinados a la conservación, mantenimiento, reparación o ampliación de obras de vialidad en los municipios con puentes de peaje operados por la Federación. La aportación de esta última tenía como límite hasta 1996 el 10% de lo obtenido por la operación del puente.

[29] Artículo 9°-A de la Ley de Coordinación Fiscal. Artículo adicionado mediante la Ley que Armoniza Diversas Disposiciones con el Acuerdo General de Aranceles y Comercio, los Tratados para evitar la Doble Tributación y para Simplificación Fiscal. *Diario Oficial de la Federación* de 20 de julio de 1992.

En términos de ley fueron celebrados los convenios correspondientes, es decir, uno por cada municipio, aun cuando en él hubiera más de un puente, y participaron en dicha concertación la Federación, el estado y el municipio correspondiente.

La operación de los convenios se realiza por medio de un comité técnico integrado por las partes del convenio y dicho comité tiene a su cargo el manejo de los fondos y la vigilancia de la correcta aplicación de los recursos por parte de los municipios destinatarios de los mismos.

En diciembre de 1995, el Congreso de la Unión aprobó la modificación del artículo 9°-A de la Ley de Coordinación Fiscal para establecer un incremento del porciento máximo de aportación de la Federación de 10 a 25% de los ingresos brutos generados en cada puente; una nueva regla de concurrencia de recursos, de tal manera que por cada peso que aporte la Federación, lo hagan con 20 centavos el estado, el municipio o ambos, cuando así lo acordaren; así como una distribución de la aportación de la Federación en partes iguales entre el estado y el municipio, y la ampliación del destino específico de los recursos a la realización de obras de infraestructura o gasto de inversión y la condición de que los recursos no sean destinados al gasto corriente. En los términos de la reforma hay la factibilidad de extender los beneficios de los recursos federales a otros municipios de la entidad, además de aquel en que se ubique el puente de peaje.

Este nuevo esquema ha requerido la celebración de nuevos convenios, con los lineamientos vigentes a patir de 1996.

VÍA OPCIONAL DE COORDINACIÓN

Para perfeccionar el Sistema de Coordinación Fiscal y evitar que se exijan cobros de verdaderos impuestos reclasificados como derechos, que al aplicarse sobre actividades afectas al impuesto al valor agregado y al impuesto especial sobre producción y servicios, desvirtúan dicho sistema, desde 1982 se establece la coordinación en derechos.

A través de la política de coordinación se logró que los estados derogaran o dejaran en suspenso los derechos estatales y municipales que se cobraban por otorgar o renovar licencias de funcionamiento a giros comerciales o industriales, por permitirles trabajar en horario extraordinario, y por actos de inspección y vigilancia, entre otros, con las excepciones que la propia ley establece. Los estados y municipios conservan las facultades de expedir licencias y permisos pero no pueden exigir cobro alguno por ello.

A cambio de dicha abstención, la Federación no otorga participación en los derechos federales, no resarce los cobros suspendidos sino que al estado que se coordina se le incrementa el Fondo General con 0.1% de la recaudación federal participable en el ejercicio, y a los municipios de dichas entidades se les hace partícipes de la triplicación del Fondo de Fomento Municipal como consecuencia de la coordinación en derechos. Actualmente todas las entidades federativas se han acogido a este sistema.

Esta forma de coordinación es opcional y requiere un cambio legislativo previo de las disposiciones locales, así como la publicación de dichas reformas en el órgano oficial de la entidad, con el fin de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emita las declaratorias de coordinación correspondiente.[30]

MECANISMOS PARA GARANTIZAR EL CUMPLIMIENTO DE LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN

Defensa de la Federación contra el incumplimiento del convenio de adhesión

La falta de cumplimiento al convenio de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, por parte de alguna entidad federativa que establezca contribuciones exclusivas de la Federación o bien grave conceptos o actividades afectos a la Ley del Impuesto al Valor Agregado o al impuesto especial sobre producción y servicios, tiene como consecuencia que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previa audiencia de la entidad afectada y teniendo en cuenta el dictamen de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, disminuya la participación 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 comunica esa resolución a la entidad de que se trate, indicando la violación que la motive, para que en un plazo mínimo de tres meses proceda a hacer las modificaciones pertinentes. Si la corrección no se efectúa, la Secretaría de Hacienda declarará que la entidad deja de estar adherida al sistema, y lo publicará en el *Diario Oficial de la Federación*. El estado inconforme con la declaratoria podrá acudir ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.[31]

Si el incumplimiento es en materia de derechos, la consecuencia es que se suspende el régimen de coordinación y deja de efectuarse el incremento de 0.1% de la recaudación federal participable al Fondo General, y los municipios no se benefician con la triplicación del Fondo de Fomento Municipal.

Defensa de los contribuyentes contra el incumplimiento del convenio de adhesión y sus anexos

A partir de 1990 la Ley de Coordinación Fiscal establece un método adecuado para la reparación patrimonial efectiva de las personas que resulten afectadas por las violaciones al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y de las coordinaciones en

[30] Artículo 10-A de la Ley de Coordinación Fiscal.
[31] *Ibid.*, artículos 11° y 12°.

materia de derechos, y hasta diciembre de 1995 en adquisición de inmuebles; es decir, se cuenta con una instancia administrativa para la defensa y debida aplicación de dicho sistema. Las personas afectadas podrán presentar en cualquier tiempo recursos de inconformidad ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual se tramitará conforme a las disposiciones aplicables al recurso de revocación. Este recurso también podrá presentarse por un conjunto de contribuyentes que tengan un representante común. Para estos efectos los sindicatos, las cámaras de comercio y de industria y sus confederaciones, podrán fungir como representantes.[32]

La secretaría oirá a la entidad de que se trate y solicitará un dictamen a la Junta de Coordinación Fiscal. La secretaría resolverá en un plazo de un mes a partir de la fecha en que reciba el dictamen, ordenándose en su caso a la Tesorería de la Federación la devolución de las cantidades cobradas indebidamente con cargo a las participaciones de la entidad. La resolución podrá ser impugnada ante el Tribunal Fiscal de la Federación por los promoventes del recurso, y las entidades federativas podrán acudir ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

ORGANISMOS EN MATERIA DE COORDINACIÓN

La ley prevé que las autoridades federales y estatales tengan un foro permanente de diálogo de negociaciones a través de los cuatro órganos de la coordinación que son:

1. La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, la cual se celebra anualmente, y en la misma culminan los estudios y trabajos realizados durante el año, y se toman las decisiones que definen los cambios en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y la marcha del mismo.
2. La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, integrada por ocho tesoreros y el secretario de Hacienda y Crédito Público, al que sustituye el subsecretario de ingresos. Se reúnen bimestralmente o con más frecuencia de acuerdo con las necesidades y la urgencia de las tareas en materia de coordinación.
3. El Instituto para el Desarrollo de las Haciendas Públicas que proporciona apoyo técnico y capacitación, así como información a las entidades federativas y municipios.
4. La Junta de Coordinación Fiscal, integrada por los representantes que designe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los órganos hacendarios de las ocho entidades federativas que forman la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

[32] *Ibid.*, artículo 11-A.

CONCLUSIÓN

La Ley de Coordinación Fiscal, al fijar las reglas de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, establecer las participaciones que corresponden a las entidades federativas y municipios en el ingreso federal, y dar las bases para la delegación de funciones de administración de ingresos federales a las autoridades fiscales locales, imprime congruencia a los ordenamientos hacendarios de los tres niveles de gobierno, evita la doble y triple imposición y fortalece a las haciendas locales y municipales para así permitir a todas las autoridades hacer frente a sus respectivas responsabilidades.

Segunda parte
INGRESOS EXTRAORDINARIOS DEL ESTADO

IX. Endeudamiento, por *Irma Manrique Campos* **179**

El contexto general 179
Hacia la ubicación teórica e histórica de la deuda 180
La deuda pública en la política fiscal y sus límites 183
Crédito, empréstito y deuda 184
Origen, clasificación y formas de liberación 186
Efectos y consecuencias 189
Fundamentos legales de la intervención estatal y de la deuda en México 190
Las fases de la crisis estructural 192
Crisis financiera y nueva deuda 195

IX. Endeudamiento

Irma Manrique Campos

Es sabido que los objetivos de las finanzas públicas pueden variar a través del tiempo y del espacio, de acuerdo con la transformación de la estructura socio-económica de los países. Los cambios obedecen a la dinámica de múltiples factores que se influyen entre sí y determinan en gran medida la acción del Estado. Es por ello que la acción fiscal del Estado tanto en materia de gasto como de ingreso, se ajusta a las eventualidades de tal estructura. Actualmente, en México, uno de los principales renglones del ingreso —y clasificado como parte de los *ingresos extraordinarios*— lo constituye el *endeudamiento público*. Su uso, como sustento básico de la política económica, obedece a los enfoques que animan al gobierno para adoptar dicha estrategia. El crecimiento del endeudamiento, tanto público como privado, en fechas recientes vuelve a conformar una problemática similar a la vivida en los años ochenta, pero cuyas particularidades resulta interesante destacar.

EL CONTEXTO GENERAL

De los problemas considerados estructurales en el análisis de la crisis económica actual o, dicho con mayor rigor, de la fase recesiva particularmente prolongada y severa del ciclo económico actual, ocupa un lugar preponderante la *deuda pública* (externa e interna), la cual no obstante que hasta fechas muy recientes parecía cumplir con su papel de fuente de financiamiento perfectamente controlado, volvió a ubicarse en un primer plano como una fuente de recursos discutible. Es la razón por la que en el presente trabajo, como parte del estudio del *derecho financiero*, se tiene como objetivo central la reconsideración del papel de la *deuda* como pilar fundamental de la *política de Estado* para el financiamiento del desarrollo y la modernización económicos.

Las profundas transformaciones que en materia de política económica y social se han registrado en los últimos 20 o 25 años en todo el mundo, en gran parte debidos a los vertiginosos cambios tecnológicos, se convierten, por la contundencia de su impacto, en los parámetros a partir de los cuales se puede situar, para su mejor

análisis y comprensión, la reorganización y la reconceptualización del Estado; en otras palabras, la *reforma del Estado*.

En México, quizá como en otras partes del mundo, tal fenómeno alcanza una significación muy amplia, por lo que, conjuntamente con el origen y destino de los recursos públicos, conforman el marco necesario para el análisis de cada uno de los efectos de la mencionada reforma. Y es también aquí donde encontramos las principales referencias para el tema de la *deuda*.

HACIA LA UBICACIÓN TEÓRICA E HISTÓRICA DE LA DEUDA

Las razones para atribuir el fenómeno del endeudamiento a las transformaciones y nuevas conceptualizaciones del Estado antes mencionadas, tienen su origen en la historia reciente, puesto que es durante las dos décadas y media que preceden a la posguerra, cuando el *intervencionismo* postulado por los esquemas keynesiano y galbraithiano para los países desarrollados y su versión "tercermundista" de la *vía sustitutiva de importaciones*, resulta totalmente coherente con las funciones sociales del Estado *benefactor* o del Estado *promotor* del desarrollo económico.

La intervención del Estado en la ejecución de obras y actividades sociales que la iniciativa privada, por múltiples circunstancias, no tomó a su cargo, hubo de reclamar la erogación de fuertes cantidades de dinero comúnmente superiores a sus ingresos efectivos ordinarios, por lo que el poder público *se vio obligado a recurrir al empréstito*, haciendo uso de su crédito y originando con ello el aumento de la deuda pública. Esto es, recurriendo al empréstito para cubrir el déficit originado por el gasto superior al ingreso ordinario.

El fin de la expansión económica de la posguerra tiene su culmen en la primera mitad de la década de los años setenta, que da paso en los años subsiguientes a la inestabilidad y a las crisis recurrentes, lo que establece un contexto distinto, dentro del cual el Estado *intervencionista* cede el terreno al Estado *mínimo*. Las viejas ideologías y las viejas alianzas entre el Estado y la economía gradualmente se desintegran, dando lugar a las "nuevas" ideologías neoliberales, cuya principal representante es la teoría monetarista.[1]

La reforma del Estado refleja la nueva ideología y las nuevas alianzas, pero sobre todo, la nueva conceptualización y organización del Estado. Las áreas previamente controladas por el Estado se van privatizando, al tiempo que los flujos de capital, tanto internos como externos, buscan una mayor rentabilidad. Es importante considerar este último aspecto ya que, conforme se profundiza en la crisis, los recursos de capital encuentran mayor rentabilidad en las operaciones de préstamo, es decir, de crédito y deuda. La experiencia se traduce en un crecimiento

[1] Esta teoría tiene sustento en el principio de que los principales problemas económicos se originan y, por tanto, se resuelven en el ámbito monetario, básicamente mediante los flujos dinerarios en circulación.

exagerado del endeudamiento, lo cual deviene en *crisis de la deuda* y la necesaria conformación de una *política de deuda.*

Es esta la circunstancia a partir de la cual se habla de variaciones en los objetivos de las *finanzas públicas*, ya que éstas obedecen a la dinámica de esos nuevos factores que se interinfluyen y determinan, en gran medida, por la *acción del Estado.* Esta aplicación de la acción del Estado se realiza en una proporción muy importante a través de la aplicación del sistema fiscal, ya que la concepción de las finanzas públicas aparece y evoluciona simultáneamente a la del Estado. Por ello también la necesaria desagregación y análisis de este importante rubro del presupuesto denominado *deuda pública.*

Las cambiantes ideas acerca de la naturaleza y uso del crédito público desde los tiempos antiguos hasta la actualidad, constituyen un debate permanente sobre su legalidad, necesidad, pertinencia, justicia y moralidad. Los teólogos escolásticos, como Santo Tomás de Aquino, se oponían terminantemente a los préstamos.[2] Motivaba esta actitud no sólo la oposición oficial de la Iglesia al pago de los intereses, sino la creencia de que las deudas públicas eran de por sí inmorales. Los filósofos políticos de principios de la presente era, también consideraban preferible la previa acumulación de tesoros al préstamo.[3]

Hobbes abordó las cosas de manera más realista al reconocer el limitado poder de los dominios públicos como única fuente de ingresos, y la necesidad del monarca de recurrir a los impuestos y en ocasiones, al crédito público.[4] En este aspecto *clásicos* como Adam Smith y David Hume, se distanciaron de las ideas de Hobbes, pues expresaron siempre su preferencia por la antigua tradición y criticaron la tendencia al endeudamiento de los gobernantes y, en general, a la interferencia del Estado en los asuntos económicos. Hume llegó a establecer que los impuestos exigidos para cubrir los intereses de la deuda entorpecen el desarrollo de la industria: "Los valores oficiales tienen todas las desventajas del papel moneda; fomentan la especulación, confieren determinadas ventajas a la ciudad en perjuicio de la nación, hacen depender al país de las finanzas extranjeras e invitan a una vida ociosa e inútil."[5]

A pesar de las ideas de los filósofos políticos, la expansión del comercio y el sostenimiento de las guerras estuvieron estrechamente ligados, desde principios de la Edad Media, con el financiamiento tanto público como privado por medio de préstamos. El desarrollo de las instituciones de crédito permitió realizar gastos extraordinarios, como los de guerra antes citados, sin recurrir a los impuestos confiscatorios. Por otra parte, los préstamos públicos para estos mismos fines,

[2] Véase E.R. Seligman, "Finanzas públicas", en *Encyclopedia of Social Sciences*, vol.12, p.641.

[3] Uno de los más importantes filósofos, juristas y teóricos de la monarquía absoluta y de la sabiduría del Estado, Juan Bodino, estimaba perniciosa no solamente la especulación con derechos o títulos, sino solicitar préstamos a tasas elevadas de interés, considerándolas como "una ruina para los príncipes". Véase, *Six livres de la République*, libro VI, capítulo 2, pp. 655-692.

[4] *English Works of Thomas Hobbes*, Ed. Molesworth, vol. VI, capítulo 1, pp. 10-22.

[5] Véase Adam Smith, *La riqueza de las naciones*, libro V, capítulo 3; y, "Of Public Credit", en *Essays and Treatises on Several Subjets*, vol. II, Londres, 1760, pp. 134-142.

también eliminaron la necesidad de medidas demasiado severas y casi confiscatorias de las riquezas y los ingresos privados, proporcionando, al mismo tiempo, un poderoso estímulo al comercio y a la iniciativa privada.

Durante el siglo XIX, es decir, en las primeras etapas del desenvolvimiento del industrialismo en los países hoy altamente desarrollados, las inversiones oficiales financiadas por préstamos públicos representaron un papel de suma importancia, pero decreció en la medida que la expansión económica permitió la sustitución de capital público por privado. La dinámica del crecimiento de la población y del progreso técnico sirvieron de estímulo a la libertad de empresa y la iniciativa privada. La política fiscal procuraba eliminar, hasta donde fuera posible, su interferencia con el funcionamiento de la economía capitalista privada. El ideal de Jefferson en Estados Unidos de América y el de Gladstone en Inglaterra tendían por igual a reducir al mínimo las funciones de los gobiernos. Las funciones públicas *per se* eran consideradas un mal necesario; eran, en una palabra, el ideal de las finanzas públicas en la llamada "edad de oro" del capitalismo. Sin embargo, en la medida que el "alto capitalismo" cedía ante el avance del intervencionismo de Estado, los impuestos y, poco después, los préstamos, fueron considerados instrumentos adecuados y eficaces para la regulación y control de la vida económica.

Existe históricamente una oposición clara a la deuda pública, semejante a la oposición medieval al interés, el cual, sin embargo, gradualmente se venció en vista de ciertas necesidades que parecían más o menos incontrolables. Así, los empréstitos del Estado se introdujeron como subproducto de los crecientes gastos que acompañan a la guerra moderna. No era cuestión de principios teóricos, sino de graves necesidades prácticas. En general, en los periodos posteriores a las dos guerras mundiales, hubo la tendencia a eliminar la tradicional oposición contra los empréstitos cuando su emisión se impuso debido a las angustiosas emergencias que tales acontecimientos propiciaron.[6]

Haciendo balance de las corrientes en pro y en contra de la *deuda pública* como fuente de recursos para el Estado, han sido más los opositores que los defensores. Sin embargo, entre los que la justifican, existen importantes y elaborados esquemas que al considerarla parte ineludible del acontecer capitalista, incluso la distinguen como de diferentes tipos, según su aplicación,[7] o bien, la clasifican dependiendo de

[6] En los comienzos de la moderna historia inglesa aun los mismos impuestos eran tolerados únicamente como tributaciones de carácter extraordinario, indispensables para enfrentarse con ciertas situaciones de emergencia, principalmente la guerra. Estas situaciones, desde la época feudal hasta la moderna, produjeron un desplazamiento de los derechos feudales y los ingresos del rey provenientes de sus dominios personales, hacia impuestos regulares sobre la propiedad, el tráfico y los ingresos.

[7] Ursula Hicks la divide en: *deuda lastre*, *deuda pasiva* y *deuda activa*. La primera está constituida por aquellos gastos que tuvieron su origen en la guerra. A la deuda pasiva se incurre con la construcción de edificios, parques y obras que no producen ningún ingreso monetario. La deuda activa se utiliza en desembolsos de capital en proyectos autoliquidables o en otros que tiendan directa o indirectamente a aumentar el poder productivo de la comunidad. Véase, U.K. Hicks, *The Finance of British Goverment, 1920-1936*, Oxford University Press, 1938.

la índole del gasto por el cual se incurrió en ella.[8] Aún más, autores como Hansen, plantearon que carece de fundamento la suposición de que las deudas públicas son necesariamente perjudiciales en todos los casos.[9]

LA DEUDA PÚBLICA EN LA POLÍTICA FISCAL Y SUS LÍMITES

El estudio de la magnitud de la deuda pública implica un análisis de conceptos tan complicados como la propia capacidad impositiva y los ingresos que pueden estar sujetos a impuestos, pero el tema que se aborda, si bien nos permite hacer mención de lo que contextualmente afecta, sólo se menciona, puesto que es tratado en otra parte de la obra general a la cual pertenece este trabajo.

Interesa en particular señalar que todas las corrientes coinciden en que una deuda cuyos intereses causen serios desequilibrios, es decir, *déficit*, tanto en el presupuesto interno como en las cuentas externas, puede ocasionar movimientos recesivos si sus límites se miden en relación con las demás magnitudes, en particular con respecto al producto nacional. También existe consenso en cuanto a que debe ante todo haber un determinado "equilibrio" entre la proporción que del financiamiento de los gastos públicos debe hacerse *por medio de impuestos* y la que se haga *mediante empréstitos*, sin olvidar la que se hace *mediante la creación de dinero* libre o virtualmente libre de intereses, esto es, la emisión monetaria.

La confianza que se puede conceder a cada uno de estos métodos de financiamiento de los gastos públicos depende de muchas consideraciones, y supone juicios respecto a la adecuación de los medios de pago sobre si la liquidez es suficiente; acerca de la importancia que tiene, bajo ciertas circunstancias, emplear métodos de financiamiento más expansivos y menos restrictivos; el justo (socialmente deseable) grado de desigualdad de la riqueza e ingresos; la convivencia relativa de mermar la corriente de ahorros por empréstitos (aumentando la deuda pública) o impuestos. Un incremento de la deuda pública que no exceda ciertos límites tiende a fomentar una amplia distribución de la propiedad, puesto que las nuevas emisiones son adquiridas por las instituciones de ahorro. Por otro lado, el aumento rápido de la deuda pública implica de modo necesario que los impuestos gravitarán ligeramente sobre las clases de ingresos más elevados y sobre las empresas, y tiende a fomentar la concentración de la riqueza y del ingreso.

Consideraciones de este tipo son las que nos permiten apreciar la influencia y límites de la deuda pública. Además, no se puede perder de vista que la deuda pública es un instrumento político, pues significa controlar el ingreso nacional y, junto con la estructura fiscal, regular la distribución de éste.

[8] Los esquemas keynesianos plantearon en su momento que la deuda pública podía ser considerada "creadora de ocupación", "creadora de utilidad" y "creadora de eficiencia" o alguna combinación de los tres.

[9] Alvin Hansen, *Política fiscal y ciclo económico*, Fondo de Cultura Económica, México, 1973, p. 137.

CRÉDITO, EMPRÉSTITO Y DEUDA

El estudio del crédito y deuda públicos es relativamente nuevo, debido, precisamente, al monto e importancia que ha venido adquiriendo *el empréstito y el servicio de la deuda* dentro de los ingresos y egresos, respectivamente, al justificarse por la necesidad que tiene el poder público de coadyuvar a la elevación de la tasa de desarrollo económico, pero también para cumplir con las funciones de orden social. Por esta misma circunstancia, también es relativamente reciente su ubicación como rubro específico dentro del presupuesto.[10]

La *deuda pública* es el conjunto de obligaciones del sector público de un país en un momento dado.[11] A estas obligaciones también se les conoce con el nombre de "circulación" o "tenencia" de la deuda. Las obligaciones, cuando la deuda ha sido contraída en forma voluntaria por el deudor, están constituidas por bonos, valores, títulos u otra clase de documentos de crédito.

Crédito público, en su acepción más amplia significa confianza en el cumplimiento puntual y exacto de todos y cada uno de los compromisos y obligaciones que contraiga una entidad pública con otra o con particulares. En términos teóricos, el crédito está íntimamente ligado a la capacidad de pago, es, además, por naturaleza, voluntario y sin garantía material, y se concede después que tanto el otorgante como el demandante del mismo han aceptado a su entera satisfacción las condiciones y características específicas de la operación.

El crédito no debe confundirse con el *empréstito*, ya que éste es el uso o utilización de aquél. En la discusión de si es útil o no utilizar el crédito, la balanza se inclina hacia *su buen uso, no su uso exagerado*, para lo cual, se hace necesario realizar previamente los estudios técnico-administrativos respectivos.

El *empréstito público* consiste en el uso que una entidad de derecho público hace de un crédito otorgado, generándose con él una obligación de pago, por lo que *es el acto intermedio entre el crédito y la deuda*. A través del empréstito, el Estado obtiene ingresos extraordinarios contra la promesa de pago del capital y de los intereses correspondientes en el lugar, moneda y demás condiciones estipuladas en los convenios. Al empréstito se le considera como una percepción anticipada de ingresos ordinarios en virtud de que el servicio de la deuda se cubre normalmente con recursos obtenidos de las fuentes ordinarias de ingresos.

El empréstito ha sido usado por la mayoría de los países con insuficiente desarrollo, con el fin, precisamente, de desarrollarse a través de la formación de capital; razón por la cual se ha considerado que este tipo de obligaciones debe tener

[10] En México el presupuesto, desde el punto de vista jurídico, es el documento relativo a la previsión de ingresos y gastos públicos formulado y sancionado en los términos establecidos por la legislación nacional. Desde el punto de vista económico, es el programa de trabajo que el Estado propone realizar en un periodo determinado, generalmente un año.

[11] Recientemente el propio gobierno la define como "las obligaciones financieras que contrae el gobierno federal para realizar inversión productiva". Nacional Financiera, "México: operaciones de intercambio de deuda pública", en *El Mercado de Valores*, núm.3, marzo de 1995.

como contrapartida activos públicos. Por ello, la oportunidad de recurrir al empréstito es de vital importancia. Así, por ejemplo, se considera que en las épocas de depresión es más conveniente recurrir a él que en época de auge, con lo que se espera, a través del efecto multiplicador del gasto público, estimular la actividad económica.

En concordancia con lo que se describe en párrafos anteriores, en países como México, hasta hace muy poco tiempo —unos 10 o 15 años—, era contundente la afirmación de que los empréstitos eran indispensables para el desarrollo económico de países poco desarrollados, en virtud de que significa una adición real de capital;[12] sin embargo, otras corrientes de pensamiento siempre se inclinaron a considerar que el desarrollo económico debe y puede lograrse sin la ayuda del crédito externo; es decir, sólo con la utilización de los recursos internos, ya que el endeudamiento exterior presenta serios inconvenientes.

En términos generales se consideran causas que *impulsan al poder público* a recurrir a un empréstito:

1. Los *déficit* en las operaciones financieras, resultantes de la mayor magnitud de los gastos públicos respecto de los ingresos ordinarios, que pueden originarse por un mayor incremento de los gastos que de los ingresos; por una disminución de los ingresos, mayor que la de los gastos, o por alguna otra modalidad con efectos semejantes.
2. Por efectos de la ideología propia del *Estado benefactor*, la que consideraba que los empréstitos públicos son *un medio de incrementar el desarrollo económico nacional*,[13] imprimiendo al gasto público un carácter productivo en mayor grado y reconociendo la influencia decisiva de la política fiscal en la estructura del ingreso nacional, así como en la balanza comercial y de pagos.
3. Las calamidades que por su carácter imprevisible suelen originar situaciones de profundo desequilibrio en las finanzas gubernamentales al elevar el gasto público, con motivo de las erogaciones extraordinarias.
4. Las guerras, que son fenómenos indeseables desde cualquier punto de vista, a pesar de las ventajas que suelen atribuírseles.[14]

[12] La estrategia de desarrollo con base en el "modelo sustitutivo de importaciones", versión tercermundista del Estado del bienestar o Estado desarrollista, tuvo como sustento deliberado, el financiamiento del mismo mediante el capital externo.

[13] El "Estado benefactor" o Estado intervencionista ha jugado un destacado papel en el desempeño de las economías centrales y periféricas, es decir, industriales y no industrializadas. Ello ha sido reconocido por casi todos los analistas, incluidos los ideólogos más influyentes del neoliberalismo, por ejemplo: Hirschman y Hayek.

[14] El esquema keynesiano contiene toda una tesis "anticíclica" fundamentada en la "conveniencia de las guerras", porque resuelven la desocupación mediante la industria militar. Tal esquema nunca ha dejado de tener influencia en la estrategia de producción, por ejemplo en Estados Unidos de América, no obstante que el resto de las ideas de Keynes han sido suficientemente criticadas y sustituidas por las neoliberales.

Es innegable que los empréstitos públicos significan ingresos adicionales a los recursos normales del Estado, por lo que muchos de sus efectos son similares a los de los ingresos ordinarios, con excepción de las variantes que se refieren a los créditos externos.

ORIGEN, CLASIFICACIÓN Y FORMAS DE LIBERACIÓN

La *deuda pública* puede derivarse de diversas causas, entre las que pueden mencionarse:

1. *Los empréstitos*, cuyos recursos sean destinados principalmente a la construcción de obras públicas autoliquidables y de beneficio social, representando dichas obras parte del activo nacional, como contrapartida al pasivo, constituido por las obligaciones públicas.
2. *Las reparaciones de guerra*, cuyas obligaciones no tienen ningún activo como contrapartida, y esto explica, en gran parte, el hecho de que en muchos países su pasivo exceda al activo.
3. *Por asumir obligaciones de particulares*. En ocasiones los particulares obtienen empréstitos avalados por el Estado o algún otro órgano público, cuyas obligaciones, por diversas circunstancias no cubren, en cuyo caso, el poder público tiene que hacerse cargo de ellas.

La *deuda pública* se clasifica, para fines de análisis económico en *interna* y *externa*. Una deuda originalmente *interna*,[15] puede, por diversas circunstancias, convertirse en *deuda exterior*;[16] e inversamente, una *externa*, volverse *interna*; más aún, una deuda legalmente interna puede tener efectos económicos propios de la deuda exterior; e inversamente, una deuda legalmente exterior, puede tener efectos propios de la deuda interna. Todo lo cual hace muy difícil formular una sola definición de deuda interna o deuda externa.

En ocasiones la clasificación de deuda interna y externa se hace atendiendo exclusivamente a la procedencia de los recursos. Un empréstito externo produce una corriente de recursos de fuera hacia adentro del país deudor; en cambio el empréstito interno sólo significa *transferencias de recursos* dentro del mismo país; en otras ocasiones la clasificación se hace atendiendo a que el pago del capital e intereses signifique salida de recursos monetarios al extranjero, o bien que dichos pagos sólo impliquen transferencias internas.

[15] En México la deuda interna está constituida por todos los instrumentos que emite el gobierno federal, denominados en pesos y colocados en el mercado interno. Incluye todos los pasivos del gobierno federal pagaderos en moneda nacional, menos los activos conformados por la cuenta corriente que lleva la Tesorería de la Federación, así como el Fondo de Contingencia. Véase, Nacional Financiera, "México: operaciones de intercambio de deuda pública", en *El Mercado de Valores*, *op. cit.*

[16] Es aquella contratada con organismos del exterior y en una moneda distinta al peso.

También suele clasificarse la deuda en interna y externa, según sea que las obligaciones se concerten en moneda nacional o en moneda extranjera; y por ende, que las controversias que puedan suscitarse se ventilen de acuerdo con las leyes del país deudor o del país acreedor, pudiendo el deudor, en este último caso, recurrir a los tribunales internacionales.

Una deuda originalmente exterior, puede convertirse en interior, tanto en lo que se refiere al aspecto legal como por sus efectos económicos; así, un tenedor extranjero puede ir a radicar al país deudor sin perder su nacionalidad, en cuyo caso, la deuda legalmente continuaría siendo externa; sin embargo, si las cantidades por concepto de amortizaciones e intereses no salen del país deudor, sus efectos son semejantes a los de la deuda interna.

También puede suceder que un tenedor extranjero venda sus derechos a un nacional del país deudor radicado en el extranjero, en cuyo caso, la deuda legalmente podría considerarse interna, pero ello no obstaría para que las cantidades pagadas por concepto de amortización e intereses salieran del país, razón por la cual sus efectos económicos serían equivalentes a los de una deuda externa.

Lo anteriormente expuesto permite conocer algunas de las múltiples dificultades que se presentan al tratar de clasificar la deuda en interna y externa. Por ello, en los últimos años ha cobrado importancia, sobre todo para los efectos de balanza de pagos y de formación de capital, el criterio de considerar las transferencias que se originan, tanto por los empréstitos como por el servicio de la deuda, por lo que la clasificación de la deuda por la residencia de los tenedores resulta muy importante.

Adicionalmente, se le puede clasificar como deuda de *corto y de largo plazo*, tomando en cuenta el periodo que media entre la fecha de la primera disposición y de la última amortización. Esta clasificación también se presta a múltiples interpretaciones, pues mientras que algunos consideran corto plazo aquel menor a un año, hay los que consideran corto, el de seis meses. Lo mismo ocurre si se habla de largo plazo. Así, en vista de que no existe un criterio unificado, hace tiempo que no se presenta ya esta forma de clasificación.

También existe la clasificación si el pago es *único* o *múltiple*, es decir, si se hace en un solo pago o en partes. Otra es según si la deuda tiene *garantía real* o *crediticia*. Será con garantía real cuando se especifique concretamente uno o varios impuestos u otra fuente de ingresos del poder público destinados a constituir un fondo de amortización que asegure al acreedor el pago correspondiente y, será *crediticia*, cuando las obligaciones estén respaldadas únicamente por la confianza que merezca el deudor.

Otra forma de clasificación es la que responde a si se le considera *compulsiva o voluntaria*. Compulsiva cuando ha sido impuesta unilateralmente (por el acreedor o por el deudor) y *voluntaria*, cuando haya sido aceptada por ambas partes sin coerción alguna. *Titulada y flotante* es otra de las clasificaciones que obedece a si la deuda está representada por títulos o sólo esté amparada por ellos (flotante), aunque también da lugar a confusiones por la amplitud del término "título", pues en ocasiones se refiere a bonos y en otras a toda clase de documentos de crédito.

También puede ser *amortizable y perpetua* y, según los organismos que la contraten: *gubernamental y de organismos y empresas de participación estatal.*

Liberación de la deuda: es la extinción de las obligaciones, la cual puede ser parcial o total y por diversos métodos:

Amortización: es el procedimiento más común y teóricamente el más recomendable, consiste en el pago del principal. Normalmente el Estado destina una parte de sus ingresos ordinarios para el *servicio de la deuda* que en México lleva el banco central, de acuerdo con el artículo 38 de su Ley Orgánica.

Condonación: es un acto exclusivo del acreedor que consiste en la renunciación de su derecho a exigir al deudor el reintegro de las cantidades que originaron la deuda.

Asumición: es asumir la deuda; acto por el cual un tercero acepta pagar las obligaciones de un deudor, en las mismas condiciones convenidas por éste. El gobierno federal de México frecuentemente ha recurrido a este procedimiento en auxilio de las economías de otras entidades públicas, como el caso de Ferrocarriles Nacionales de México o de estados y municipios.

Prescripción: consiste en la extinción de las obligaciones por haber transcurrido un plazo determinado y legalmente establecido, contado a partir de la fecha que, de acuerdo a los convenios correspondientes, debió haberse efectuado el pago.

Conversión: es un procedimiento mediante el cual el deudor sustituye obligaciones en circulación por nuevas obligaciones.

Canje: es un acto exclusivo del tenedor de un título o valor por medio del cual cambia éste por otro, por lo que dicho acto no implica una disminución de la deuda.

Consolidación: es una variante de la conversión y consiste en reunir en un solo tipo de obligaciones varias deudas, generalmente diferentes en la tasa de interés, vencimiento, etcétera.

Rescate: consiste en la recompra que el poder público hace de sus propias obligaciones no vencidas, puestas con anterioridad en circulación; en ocasiones se considera como una amortización anticipada.

Repudio: es el acto por el cual el deudor se niega a cubrir las obligaciones contraídas, lo cual de inmediato se traduce en suspensión del servicio de la deuda. Por medio del repudio el deudor presiona al acreedor para realizar una revisión de los convenios cuyos términos considera ya inaceptables. Puede originar conflictos de orden internacional.

Bancarrota: es la declaración que hace el deudor en el sentido de que no puede continuar cumpliendo con sus obligaciones por encontrarse en una situación económica difícil o de quiebra. Por este medio el deudor trata de liberarse de sus obligaciones mediante procedimientos legales que sancionan su falta de capacidad de pago y, consecuentemente, se declare legalmente extinguida su obligación.

Es muy importante considerar el denominado estado de moratoria, pues implica suspensión y posposición de los pagos del deudor, no necesariamente el *no pago*.

EFECTOS Y CONSECUENCIAS

Toda deuda origina una serie de efectos o consecuencias de orden económico, político, moral, etcétera; en nuestro caso sólo se examinarán algunas de orden económico. Como ya se dijo, la deuda pública implica por un lado la obtención de recursos fuera de las vías ordinarias de ingresos del Estado, por lo que se les denomina *ingresos extraordinarios*, y, por el otro, al formar parte del gasto público total, muchos de sus efectos se consideran semejantes a los de los ingresos y gastos ordinarios. Para examinar las bondades o inconvenientes de la deuda, deberán examinarse los efectos negativos y positivos en su conjunto.

Primero. La deuda pública originada por los empréstitos puede producir una elevación en el nivel de precios interiores del país deudor, sobre todo si los empréstitos proceden del banco central y aumentan en forma excesiva el medio circulante, aunque aumente correlativamente la producción; sin embargo, si el empréstito público determina un aumento en la producción en forma semejante al aumento del medio circulante o de su rotación, no se producirán aumentos en los precios por estas causas; y si el aumento de la producción es mayor que el del medio circulante o de su rotación, provocará, incluso, presiones antiinflacionarias. Por esto se considera frecuentemente que las deudas originadas por empréstitos exteriores no son inflacionarias, en cuanto que no aumentan el medio circulante, por utilizarse generalmente en forma de bienes de capital; más aún, el incremento en la producción puede ser superior al de la rotación de los medios de pago, provocada por el pago de salarios adicionales y las secuencias inherentes a toda inversión productiva; ello no implica que un empréstito extranjero, cuando se concerta en condiciones sumamente onerosas, no pueda ser nocivo a la economía nacional y poner en peligro la estabilidad económica y la situación política del país deudor.

Segundo. Tanto el empréstito como la amortización de la deuda afectan los mercados de dinero y de capitales, ya que un empréstito a veces involucra a la banca privada al tomar las cantidades de los fondos destinados a cubrir la demanda de crédito del sector privado, por lo que puede originarse un aumento de la tasa de interés. Por otro lado, si las obligaciones del Estado pasan a formar parte de la reserva legal de los bancos en lugar de efectivo, las cantidades así obtenidas por el poder público no afectarán el mercado de dinero o de capital; e inversamente, las cantidades amortizadas que sustituyan dichas obligaciones en la reserva, tampoco afectarán al mercado. Por lo que respecta al pago de intereses, sus efectos en el mercado de dinero y de capital serán mucho menores que los atribuibles a los empréstitos y a las amortizaciones.

Tercero. En términos generales se considera que la deuda pública agrava el problema de la distribución de la riqueza, en atención a que son los individuos con mayores recursos los tenedores de los bonos y valores públicos y, por lo mismo, quienes reciben el pago de los intereses, frecuentemente exentos de impuestos para hacer más atractiva la aceptación de esta clase de obligaciones.

Cuarto. Entre los efectos atribuidos a la deuda pública se encuentra el de que ésta significa una carga injusta para las generaciones futuras, lo cual es cierto en el

caso de que la deuda se contraiga para cubrir pasivos, pero no será exacto si se origina para empréstitos destinados a obras autoliquidables, en que las cantidades para cubrir su servicio se toman de los rendimientos generados por la inversión respectiva; y cuando llegan a tomarse de los impuestos, ellos inclusive pueden proceder de las cantidades indirectamente generadas por dicha inversión, que el Estado probablemente no hubiera obtenido de no haberse efectuado las obras financiadas por el empréstito.

El deudor tiene la obligación de cubrir las amortizaciones y los intereses respectivos, lo cual constituye una carga para su economía, que se conoce con el nombre de *carga monetaria de la deuda*; esta carga monetaria significa que el Estado tome, de sus ingresos ordinarios, las cantidades correspondientes, constituidas por las aportaciones de los contribuyentes, y que, en última instancia, representan sacrificios reales de la población, los cuales constituyen la carga real de la deuda.

Al examinar el problema de la carga monetaria debe tenerse en cuenta la distribución de la deuda por tenedores, ya que los efectos económicos derivados del servicio de la deuda no serán iguales si las transferencias tienen lugar dentro del país deudor o se producen corrientes monetarias hacia el exterior. La carga monetaria para la comunidad en su conjunto, desaparece en el primer caso y sólo tiene importancia en el estudio de la distribución del ingreso y de la riqueza nacional; no así en el segundo, en que la carga monetaria es evidente y estará dada por el monto de recursos que sale del país deudor.

Teóricamente los *límites económicos de la deuda*, es decir, los límites recomendables de la deuda son distintos para cada país, pues depende de las condiciones políticas y económicas de cada uno, por lo que es difícil establecer un límite general; aun cuando en principio pueda aceptarse que a medida que aumenta la deuda se va acercando a su límite teórico.

En los últimos años ha cobrado importancia el estudio teórico de la capacidad de endeudamiento de un país y, por lo mismo, de su límite de endeudamiento, ya que indudablemente los efectos derivados de la deuda, combinados con la crisis, actualmente sí ponen en peligro la estabilidad económica.

FUNDAMENTOS LEGALES DE LA INTERVENCIÓN ESTATAL Y DE LA DEUDA EN MÉXICO

La vida institucional de nuestro país se apoya en el denominado *régimen de derecho*, razón por la que, en el abordamiento sobre este contexto de los temas sobre finanzas públicas, *como es el del endeudamiento*, es necesario recordar que la influencia del poder público en la vida económica se aprecia a través de una multitud de ordenamientos legales, entre los que pueden mencionarse: la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las constituciones políticas de las

entidades federativas, las leyes de ingresos de la Federación y de los demás niveles de gobierno, el Código Fiscal de la Federación y los diversos códigos fiscales de la jurisdicción estatal y los presupuestos de egresos, así como las distintas leyes específicas, aplicables a multitud de renglones de ingresos y demás disposiciones que regulen las relaciones entre el poder público y el sector privado en los aspectos fiscales, especialmente, la Ley General de Deuda Pública.

La legislación mexicana en vigor señala los cauces a seguir para introducir los cambios en la estructura de las diversas leyes, a fin de ajustarlas a las nuevas formas económico-sociales, derivadas del natural proceso dialéctico; lo cual permite que el progreso se realice a través de un proceso evolutivo, disminuyendo las posibilidades de que se presenten cambios bruscos y violentos. La estructura fiscal mexicana, en consecuencia, se encuentra sujeta a un proceso de continua transformación, siempre en función de su peculiar fisonomía socioeconómica. Así, la organización del Estado ha sufrido cambios sustanciales, que afectan la política oficial del manejo de los ingresos y de los egresos del Estado, debido principalmente a que la intervención estatal en la vida económica se ha restringido a su mínima expresión.

A partir de los preceptos constitucionales se construye todo el fundamento legal para su regulación, así, si en el *artículo 25* se establece que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional, así como también que "el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional", en el *artículo 31, fracción IV*, describe entre las obligaciones de los ciudadanos mexicanos la de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

En particular respecto al fundamento para celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación en el *artículo 73, fracción VIII*, se expresa que es facultad del Congreso dar al Ejecutivo las bases "para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional", agregando que "ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo los que se realicen con los propósitos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el presidente de la República en los términos del artículo 29".

Queda como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, según el *artículo 74, fracción IV*, el "examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la cuenta pública del año anterior". Además, previene que "el Ejecutivo federal hará llegar a la Cámara las correspondientes iniciativas de leyes de ingresos y los proyectos de presupuestos a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el 15 de diciembre cuando inicie su encargo..."

LAS FASES DE LA CRISIS ESTRUCTURAL

La crisis estructural que padece la economía mundial y, por supuesto, la economía mexicana desde hace por lo menos veinticinco años, ha tenido claras y dramáticas expresiones. La recesión que siguió a la crisis de 1976 fue de corta duración. El descubrimiento de cuantiosas reservas petroleras eliminó la restricción externa y propició un cambio drástico de la política económica. En lugar de ajustarse a la escasez, el gobierno debía ahora "administrar la abundancia", según el presidente en turno, José López Portillo. La postura oficial, ampliamente compartida, era que México podría crecer a tasas sin precedente a partir de 1978. Desafortunadamente, en gran medida se sobrestimó la oportunidad que se generó con los ingresos petroleros, pues fueron mal utilizados. Desde un principio, el gobierno anunció su intención de promover el crecimiento económico y la autonomía mediante la presencia de un sector público activo. Sin embargo, los hechos demostraron que las políticas aplicadas durante el auge petrolero dejaron al país más vulnerable y al gobierno con menor margen de maniobra.

Como ocurre en la mayoría de los auges basados en la exportación de productos naturales, el peso se sobrevaluó en forma creciente.[17] Las expectativas de un flujo de ingresos públicos elevado y sostenido fomentaron un creciente déficit fiscal, y el tipo de cambio sobrevaluado, aunado al déficit fiscal, provocaron un desequilibrio creciente de la balanza de pagos. Los desequilibrios fiscal y externo salieron de control a partir de 1980, cuando el precio internacional del petróleo continuó subiendo, lo que provocó un falso optimismo gubernamental: el gasto público se aceleró en 1981 y el déficit fiscal alcanzó el 14.1% del PIB (cuadro 1).

El déficit fiscal se financió en parte con préstamos externos de bancos privados. El incremento de la deuda parecía incrementarse en forma "razonable"; pero en realidad el problema real no era el nivel alcanzado por la deuda sino su tendencia creciente. Al auge exportador se le sumó la política fiscal expansiva y el aumento de las importaciones, lo que duplicó el déficit de balanza comercial (cuadro 1). A mediados de 1981, cuando los precios internacionales del petróleo cayeron, la situación del país empezó a presentar desequilibrios graves tanto en el sector externo como fiscal.

Esta situación económica depresiva y desesperante de los ochenta, que reflejó en parte desajustes de factores externos y en parte políticas, especialmente en el campo fiscal, monetario y de comercio exterior, con incoherencias y errores que hubieron de pagarse con medidas de "ajuste", es decir, mediante políticas recesivas que afectaron negativamente la capacidad productiva y el potencial de crecimiento de largo plazo, pusieron a prueba los límites de tolerancia política y social de *nuestro país que se encontraba profundamente endeudado.*

Una de las causas de la crisis de 1982 fue el creciente déficit fiscal y el *endeudamiento externo.* Después que México recurrió a la suspensión de pagos en

[17] De acuerdo con ciertas estimaciones, el margen de sobrevaluación llegaba a 25% en 1980. Véase Macro Asesoría Económica, *Realidad económica de México,* 1991, cuadro 20.1, p. 539.

Cuadro 1. Principales indicadores económicos

Concepto	*1976*	*1979*	*1981*	*Promedio 1976-1981*
PIB (%)	4.2	9.2	7.9	6.9
Déficit fiscal (% del PIB)	9.9	7.6	14.1	8.7
Deuda ext. total (miles de millones de dólares)	27.5	40.3	74.9	43.1
Bal. comercial (miles de millones de dólares)	–2.6	–3.2	–3.8	–2.6

Elaboración propia. Fuentes: Banco de México, *Indicadores económicos*, agosto de 1987, febrero de 1992; E. Zedillo, "Mexico's: Recent Balance of Payments Experience and Prospects for Growth", en *World of Development*, vol. 14, agosto de 1986, p. 963.

1982, esta opción dejó de existir. Financiar el déficit con emisión de moneda no era conveniente con el nivel de inflación existente. La otra opción de financiamiento, el endeudamiento externo, estaba limitada por el imperativo de mantener la confianza en el programa de reforma económica iniciado por el presidente Miguel de la Madrid. A fin de restablecer la credibilidad del gobierno y la estabilidad financiera y de precios, tenía que reducirse el déficit con celeridad en un momento en que los gastos asociados al *servicio de la deuda* subían y los ingresos provenientes del petróleo disminuían. No obstante, a pesar de las dificultades, el objetivo de reducir el déficit fiscal se logró, a pesar de que, desde mediados de esa década, la deuda pública, esta vez interna, empezó a crecer.

El ajuste fiscal se logró aumentando la recaudación de impuestos, pero sobre todo incrementando los precios de los bienes y servicios públicos y reduciendo drásticamente el gasto público programable (el gasto que excluye el pago de intereses) (cuadro 2). Hasta 1991, la reforma fiscal logró el ajuste deseado desde el punto de vista macroeconómico, el nivel del endeudamiento externo se había controlado (cuadro 3), principalmente por la retracción de las fuentes externas y la renegociación, la cual forma todo un capítulo en la historia de la deuda mexicana,

Cuadro 2

Concepto	*1980*	*1982*	*1985*	*1989*	*1990*	*1991*
Ajuste fiscal superávit primario (% del PIB)	–3.0	–7.3	3.4	7.6	6.9	5.5
Tasa de devaluación (%)	–10.5	36.8	–3.7	–9.1	–3.2	–4.0

Fuentes: Macro Asesoría Económica, *Realidad económica de México*, 1991 y 1992, varios números; Banco de México, *Indicadores económicos*, de 1980 a 1991, varios números.

Cuadro 3

Concepto	*1980*	*1982*	*1985*	*1988*	*1989*	*1990*
Deuda ext. tot. (miles de millones de dólares)	50.7	92.4	96.6	100.4	95.1	98.2
Deuda ext. sec. público (miles de millones de Dls.)	33.8	59.7	72.1	81.0	76.1	77.8
Pagos intereses (miles de millones de dólares)	6.1	12.2	10.2	8.6	9.3	9.0
Deuda externa (% del PIB)	26.0	54.2	52.4	58.1	45.8	41.7

Fuentes: José Ángel Gurría, "La política de deuda externa de México, 1982-1990", México, enero de 1991, anexo 1; Banco de México, *Indicadores económicos*, varios números de 1987 y 1991; Banco de México, *The Mexican Economy*, 1991.

la cual pasa de la amenaza de *moratoria* al "plan de rescate" ideado por la comunidad financiera internacional con el apoyo (aval) de los Acuerdos de Estabilización Monetaria que se firman en la "carta de intención" con el Fondo Monetario Internacional. El "ajuste" que obliga tal convenio, lejos de tener éxito, demostró estar asfixiando a la economía hacia 1985. La forma de *solución* se buscó con el llamado Plan Baker,[18] el cual en realidad buscaba exorcizar la moratoria y obligar al pago de la deuda, mejor dicho, el pago del *servicio de la deuda, puntualmente*. Le sucede el *Plan Brady*, cuyo objeto fue aplicar una "estrategia reforzada" que permitiera la entrada de *recursos frescos* (nuevos préstamos) a cambio de *intensas reformas económicas*, de políticas de "ajuste" más severas.

La continuidad y profundización en las *reformas económicas* toca a la administración 1989-1994 del presidente Carlos Salinas, quien hace hincapié, desde su discurso de toma de posesión, en el fortalecimiento del ahorro interno y en la *reducción* de la transferencia de recursos que ocasionaba el pago del servicio de la deuda. El propio Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994, refuerza esta tesis. En 1990, en el marco del *Plan Brady*, con la participación del FMI y la anuencia del comité de acreedores de México, así como la del Club de París, se llegó a la reducción de la llamada "deuda histórica" de 48 mil millones de dólares.[19]

Las operaciones que contribuyeron a dicha reducción fueron: cancelación de la deuda externa del sector público, que algunas instituciones oficiales recibieron como pago por la venta de empresas paraestatales que fueron desincorporadas; coinversiones de deuda a capital (*swaps*) autorizadas antes de noviembre de 1987, y variaciones del tipo de cambio del dólar con respecto a otras monedas. La

[18] La estrategia del Plan Baker consistió en cambiar el acento del "ajuste recesivo" al "crecimiento". *Crecer para pagar*, era su lema.

[19] Véase Alicia Girón, *Cincuenta años de deuda externa*, IIEC-UNAM, México, 1991, p. 225.

reducción de la deuda en el principal fue de un 35%; del resto, parte se intercambió por bonos y parte tuvo una rebaja de la tasa de interés (de 9.8 a 6.2%).

CRISIS FINANCIERA Y NUEVA DEUDA

Hasta 1994 la Ley de Ingresos de la Federación señalaba la *consolidación de las finanzas públicas* que se reflejaba en la significativa reducción de la deuda pública y, por tanto, de la carga impuesta por el pago de intereses. De acuerdo con las cifras del documento, el saldo de la deuda del sector público, interna y externa, consolidada con el Banco de México, como proporción del PIB, disminuyó de 68.3% en 1988 a 21% en 1993; por lo que la política de deuda pública para 1994 estaba enfocada a la reducción del costo financiero de la deuda, para liberar recursos que pudieran ser dirigidos a otros destinos, como mayor gasto social o inversión en infraestructura.[20] En el mismo documento el Ejecutivo solicita al Congreso la autorización para contratar endeudamiento neto externo hasta por 16 250 millones de nuevos pesos, y se señala que en materia de deuda interna se "aumentaría la madurez" de la misma colocando valores a plazos largos, de preferencia con tasas de interés fijas.

Pero las previsiones en materia de política económica pecaron, nuevamente, de incoherencias y errores. Del "caso más exitoso del mundo en materia económica", México sufrió, a fines de 1994, el derrumbe más estrepitoso en su tan alabado modelo neoliberal "a la mexicana". No se analizarán cuáles fueron los detonantes inmediatos de tal crisis, sólo se señala la renovada y marcada recurrencia a depender del capital externo, es decir del endeudamiento. Tal captación del ahorro externo, en condiciones de *fragilidad financiera*[21] conllevó la fuga de más de 11 mil millones de dólares en el último bimestre de 1994.

Tal situación motivó que, el 23 de enero de 1995, se explicara a la Cámara de Diputados los fundamentos que sustentaron las iniciativas de decreto para reformar la *Ley de Ingresos de la Federación para 1995* y algunas otras leyes financieras. Se reconoce entonces que "entre 1990 y 1994, la diferencia entre lo que el país ahorró y lo que el país invirtió, esto es el déficit en cuenta corriente, se duplicó como proporción del Producto Nacional. Ello refleja la insuficiencia del ahorro propio ante la necesidad apremiante de aumentar la inversión para así crear los empleos que los mexicanos demandamos".[22] En la misma ley se justifica el

[20] Véase, Nacional Financiera, "Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para 1994", en *El Mercado de Valores*, núm.18, diciembre de 1993.

[21] Se define como una situación en que es alto el riesgo de que las reservas de divisas del país se hagan insuficientes como para enfrentar una conversión importante de las tenencias de valores líquidos en moneda nacional que tiene el público, en moneda extranjera. Esta fragilidad depende de la confianza que se tenga en la estabilidad de la moneda nacional, de qué tan elevados y líquidos sean los ahorros en poder del público, de qué tan concentrado esté el ingreso de las personas, y si el Estado cuenta o no con instrumentos capaces de frenar un proceso especulativo.

[22] Véase, *Modificaciones a la Ley de Ingresos para 1995*, documento de la Cámara de Diputados de enero de 1995.

constante crecimiento de la emisión de Tesobonos durante 1994, para retener los recursos de los inversionistas externos y la elevación gradual de la tasa de interés, al tiempo que se reconoce, también, lo inútil de ambas medidas para retener las divisas de la reserva.

Lo importante aquí es señalar, cómo en primer lugar se realizó una sustitución de deuda de corto plazo por deuda "de mejores condiciones para nuestro país", es decir, de plazos más largos. Así, la *modificación al artículo segundo de la Ley de Ingresos de la Federación para 1995*, solicita la tal sustitución lo que, dice, "no implica aumento de la deuda neta total a cargo del erario federal, ya que sólo se incurriría en la contratación de nuevos empréstitos en la medida en que esto permita refinanciar, en mejores condiciones, las tenencias de Tesobonos".[23]

El financiamiento de toda esta nueva estrategia queda a cargo de un fondo de estabilización financiera por 18 mil millones de dólares compuesto con recursos que aportaron las autoridades de Estados Unidos de América y Canadá, en el contexto del Acuerdo Financiero de América del Norte, por 10 mil millones; más 5 mil millones por parte de los principales bancos centrales de los países industrializados a través del Banco Internacional de Pagos y 3 mil millones de dólares por parte de la banca internacional. Adicionalmente, el gobierno de Estados Unidos anunció su apoyo hasta por un monto de 40 mil millones de dólares en un esquema de garantías que otorgara el Sistema de la Reserva Federal de ese país.

Esta vez los requisitos no se hicieron esperar, ya que no solamente se intensificaron y endurecieron los instrumentos contenidos en la ya eterna y consabida *política de ajuste*, y en los que se expresan en los nuevos pactos el Programa de Acción para Reforzar el Acuerdo de Unidad para Superar la Emergencia Económica (PARAUSEE) y la Alianza para la Recuperación Económica (ARE), sino en la enajenación de las divisas que se obtienen por la exportación de nuestro principal producto: el petróleo, más otros.

La crisis no cesa, aunque las finanzas permanecen en equilibrio, y lo más importante, la deuda ha vuelto a crecer, y esta vez resulta notable que el ritmo de crecimiento de la deuda privada externa supera al de la pública. Entre ambas, ahora superan a la "deuda histórica" de los años ochenta, pues alcanza, a junio de 1995, la cantidad de 153 441 millones de dólares (cuadro 4).

Para septiembre del propio año 1995, es decir, al cumplirse el tercer trimestre, se ajustó a lo señalado en el artículo segundo de la Ley de Ingresos de la Federación para 1995, y al PARAUSEE, planteando como objetivos primordiales: 1) renovar y extender los vencimientos de las obligaciones de corto plazo, *principalmente aquellas denominadas en moneda extranjera*, y 2) recuperar el acceso a los mercados internacionales de capital.

Para cumplir con el primer objetivo, durante este tercer trimestre se amortizaron 7 393 millones de dólares de Tesobonos (4 608 millones de dólares de financiamiento público y 2 785 millones de dólares de regulación monetaria). Con estas operaciones se logró lo propuesto desde el principio del año: liquidar la deuda

[23] *Idem.*

Cuadro 4. Deuda externa de México
(millones de dólares)

Concepto	*1993*	*%*	*1994*	*%*	*Junio 1995*	*%*
Total	105.8	100.0	135.8	100.0	153.4	100.0
Sector público	78.7	74.4	85.4	62.2	93.4	60.9
Sector privado y bancario	27.1	25.6	50.4	37.1	60.0	39.1
Intereses	10.9		12.0		8.3	

Elaboración propia. Fuentes: Banco de México, *Informe anual*, 1994; SHCP, *Estadísticas oportunas de finanzas públicas*, segundo trimestre 1995; Poder Ejecutivo, *Primer Informe de Gobierno*, 1995; Banco de México, *Indicadores económicos*, agosto de 1995.

en Tesobonos *a toda costa*. Así, de 29 206 millones de dólares de deuda que se tenía en Tesobonos a diciembre de 1994, a septiembre de 1995 quedaban solamente 2 566 millones de dólares, con la expectativa de liquidarlos en su totalidad hacia febrero de 1996. Lo que puede comprobarse que así se ha hecho realmente.

Los resultados de esta política de deuda se leen con claridad en las cifras que aparecen en el cuadro 5, en el que se observa que el incremento de la deuda pública externa se ha convertido en más que una cifra "histórica", al tener que disponer, de manera continuada, de los recursos del "paquete financiero" que viene proporcionando Estados Unidos de América. Así, frente a la reducción del endeudamiento que se dio entre enero y septiembre de 1994 (2 775 millones de nuevos pesos), en el mismo periodo pero para el año de 1995, presenta un incremento de 66 614.9 millones de nuevos pesos, cuyo aval está constituido por diversos tipos de concesiones y garantías, lo cual merece un análisis adicional que no está contemplado en el presente trabajo.

Cuadro 5. Balance financiero de fuentes de financiamiento
(millones de pesos)

Concepto	*Enero-septiembre*		*Variación*
	1994	*1995p*	*% real*
Balance público en términos de caja	−1 970.9	−17 400.9	577.7
Recursos externos	−2 775.5	66 614.9	n.a.
Recursos internos	804.6	−84 015.8	n.a.
Banco de México	6 273.3	33 173.1	305.9
Valores gubern.	−3 158.4	−61 463.1	n.a.-0-
Sistema bancario	−2 310.3	−55 725.8	n.a.-0-

n.a.: no aplicable; -0-: mayor del 1 000 por ciento p: cifras preliminares.

Nota: En el balance el signo negativo (−) significa superávit y en los flujos una amortización; el signo positivo (+) en el balance significa déficit y en los flujos un endeudamiento.

Fuente: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Segunda parte
INGRESOS EXTRAORDINARIOS DEL ESTADO

X. Emisión monetaria, por *Irma Manrique Campos* **199**

La emisión de papel moneda 199
Función esencial de la banca central 200
Fundamentos legales de la emisión 201
La emisión, crédito interno neto 202
Política monetaria y agregados monetarios 202
Política monetaria y financiera para enfrentar la crisis y la devaluación 204

X. Emisión monetaria

Irma Manrique Campos

La emisión de papel moneda, en algunos casos, se considera equivalente a un empréstito sin interés para el gobierno, y en otros, a un impuesto invisible, por reflejarse en una disminución del poder adquisitivo de la moneda. Desde este punto de vista, la obtención de ingresos vía papel moneda no es recomendable; máxime si se toma en cuenta que una inflación, en grado importante, origina la fuga de capitales hacia el exterior, debido a que disminuye la confianza del inversionista que se siente afectado por la inestabilidad del valor de la moneda; sin embargo, otros la aceptan siempre y cuando no se haga uso excesivo de ella, porque siendo una forma de empréstito, no causa interés al Estado.

LA EMISIÓN DE PAPEL MONEDA

Constituye una forma de crédito, cuya práctica adquirió relevancia con la creación de los *bancos centrales*; su utilización ha originado importantes polémicas entre los múltiples partidarios y opositores del mismo. Su estudio —en principio, parte del estudio de las finanzas públicas únicamente— pasó, conjunta y simultáneamente con el establecimiento de la banca central, al terreno de la política monetaria. Por ello es también que las finanzas públicas guardan una relación estrecha con la teoría monetaria; en efecto, la política fiscal influye en medida importante en el medio circulante y en su rotación, principalmente a través de medidas de regulación monetaria del banco central.

Constituida como una de las formas de financiamiento más *naturales* e idóneas, siempre que se sepa controlar; la emisión monetaria (tanto monedas acuñadas como billetes) es al mismo tiempo el punto de referencia y de manipulación principal de la inflación. Hablar de *emisión monetaria* entonces es hacer alusión a la variable central de la política monetaria y si agregamos que, en términos de los actuales esquemas teórico-ideológicos que prevalecen, *es la base de toda la política económica*, se comprende la importancia de su estudio.

FUNCIÓN ESENCIAL DE LA BANCA CENTRAL

Durante más de seis décadas que han transcurrido desde la fundación del Banco de México, nuestra banca central, el orden jurídico que lo rige ha sido objeto de numerosas e importantes modificaciones. Así, mientras la ley de 1925 hizo efectivo el mandato constitucional de centralizar la emisión de billetes bajo el control del gobierno federal y permitió al banco hacer una contribución importante a la necesidad de mitigar la aguda restricción del crédito institucional que imperaba, las reformas de 1932 y 1936, permitieron, por un lado, la consolidación del instituto emisor y un manejo más flexible de las reservas internacionales al incorporarlas a su patrimonio. Ya con la nueva ley orgánica de 1941, las reformas permitieron que se adecuara a la nueva estructura del sistema bancario, liberalizando con amplitud el crédito al gobierno federal y a los bancos asociados.

De las reformas de la ley orgánica del banco central, interesa hacer mención que en la década de los años ochenta hubo más cambios que en toda su vida institucional, ya que las reformas de 1982 estuvieron caracterizadas por la *nacionalización de la banca*, pues se refirieron, en lo fundamental, a dar una nueva naturaleza jurídica a la institución que dejó de ser sociedad anónima para convertirse en organismo público descentralizado, así como para conferirle nuevas facultades en materia de cambios.

Muy pronto, hacia 1984, nuevos cambios en la normatividad sentarían las bases que permitieran adecuar al banco central hacia la ya denominada *modernización económica*. En la Exposición de motivos de la nueva ley, se argüía que no se contaba con disposiciones que *limitaran la cuantía del financiamiento* que el Banco de México podía conceder, lo cual dejaba abierta la posibilidad para un *uso excesivo del crédito primario*, refiriéndose con ello, justamente a la emisión monetaria y a cambios importantes que concordaban con la idea de una menor injerencia estatal en materia económica.[1]

Este régimen, que hacía posible un financiamiento excesivo del banco, impedía usar los activos internacionales, que muchas veces se hicieron necesarios, al estar inmovilizados por la relación establecida entre billetes y reservas. Fue entonces que se estableció un límite al financiamiento interno del Banco de México, sujetando su monto al máximo que durante un ejercicio fiscal pudiera alcanzar, a la suma que fijara anualmente su Junta de Gobierno. La determinación de dicho límite quedó sujeta a las prioridades y objetivos que determinara el Plan Nacional de Desarrollo, y con la información y proyecciones de política económica que el Congreso de la Unión considerara al aprobar la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Resulta relevante la previsión de esta ley acerca de que el banco central *ya no otorgue crédito directo al gobierno federal*, salvo por lo que toca a la Cuenta de la

[1] La única restricción que existía era indirecta y se refería a que el monto de billetes en circulación, sumado al de las obligaciones a la vista en moneda nacional, a cargo del propio banco, no excediera en cuatro veces el valor que alcanzara la reserva monetaria integrada con activos internacionales.

Tesorería, con lo que se logra que el llamado *encaje* no se usara más como instrumento de captación que trasladaba los recursos al gobierno federal a través del crédito bancario, sino que fuera utilizado con propósitos exclusivos de *regulación monetaria*. Se institucionaliza, al mismo tiempo, la integración de la Junta de Gobierno, entre cuyas facultades destacan las que le confieren fijar el saldo que puede alcanzar el financiamiento interno del banco; aprobar los términos y condiciones del crédito en cuenta corriente que el banco otorgara al gobierno federal y la determinación de la desmonetización de los billetes.

A estas reformas a la Ley Orgánica del Banco de México, le suceden las de diciembre de 1988, en las que *se sustituye al encaje legal*, pues en su lugar se establece un *coeficiente* del 30% (un encaje fijo, mucho más bajo del que prevalecía que era cercano al 100 por ciento); medida que posteriormente, durante 1989, fue derogada para *desaparecer por completo*, y dejando a la discreción del sistema bancario la decisión de los niveles de liquidez que debían mantener.

FUNDAMENTOS LEGALES DE LA EMISIÓN

A pesar de los numerosos y drásticos cambios que la Ley Orgánica del Banco de México ha sufrido entre 1984 y 1993, las características y formas de la emisión monetaria se encuentran contenidas en la de 1993, en los artículos 1°, 2°, 3°, del capítulo I; y 4°, 5° y 6°, del capítulo II, de la misma. Al propio tiempo, dicha ley es reglamentaria de los párrafos sexto y séptimo del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Se establece, en el primer artículo, que el banco central será la persona de derecho público *con carácter autónomo* y se denominará Banco de México.[2]

Las funciones que le atribuye la ley en su artículo 3° son las de:

a) regular la emisión y circulación de la moneda, los cambios, la intermediación y los servicios financieros, así como los sistemas de pagos;
b) operar con las instituciones de crédito como banco de reserva y acreditante de última instancia;
c) prestar servicios de tesorería al gobierno federal en materia económica y, particularmente, financiera;
d) participar en el Fondo Monetario Internacional y en otros organismos de cooperación financiera internacional o que agrupen a bancos centrales, y
e) operar con los organismos a que se refiere la fracción IV anterior, con bancos centrales y con otras personas morales extranjeras que ejerzan funciones de autoridad en materia financiera.

[2] A partir del 23 de diciembre de 1993, fue aprobada la ley que establece que el banco central es *autónomo*, es decir, no más banco del gobierno, cuyo objetivo principal es la de mantener la estabilidad de precios.

En el artículo 4° se establece que corresponderá privativamente al Banco de México emitir billetes y ordenar la acuñación de moneda metálica, así como poner a ambos signos en circulación a través de las operaciones que esta ley autoriza a realizar. También, en el artículo 56, se dispone que los billetes y las monedas metálicas que el Banco de México ponga en circulación deberán quedar registradas como pasivos en el balance de la institución a su valor nominal, convirtiéndose en deudor de todos los que tengan en sus manos el monto de la emisión.

LA EMISIÓN, CRÉDITO INTERNO NETO

A partir de la *autonomía* del banco central, la variable sobre la que empezó a actuar y a intervenir para el logro de la *estabilidad de los precios* fue la denominada *base monetaria*, que está conformada por la reserva internacional y por el crédito interno neto, este último concepto considerado el instrumento por excelencia de la política monetaria. Así, dada la demanda de base monetaria, en la medida que la acumulación de reservas internacionales implica una oferta excesiva de aquélla, el banco central debe proceder a disminuir su crédito interno. Como ya se mencionó, el objeto operativo de la política monetaria es lograr que la oferta de base monetaria se ajuste a la demanda de ésta. La demanda de base monetaria tiene dos componentes: la demanda por parte del público de billetes y monedas y la demanda bancaria de caja y depósitos en el Banco de México.

Desde 1994 el manejo de los agregados monetarios (billetes, moneda metálica y depósitos en cuenta de cheques, particularmente), sustento de la política monetaria, se enfocó a evitar una expansión excesiva de la base monetaria, pues el mercado de cambios empezó a presentar graves perturbaciones que redundaron en pérdidas de reservas internacionales. Para evitar trastornos por las variaciones en la liquidez, el banco central esteriliza o repone, según sea el caso, la inyección o sustracción de liquidez consecuencia de las intervenciones del banco. Lo que ocurrió en ese año fue la ampliación del crédito interno para reponer las pérdidas en la base monetaria por el lado de las reservas internacionales.

POLÍTICA MONETARIA Y AGREGADOS MONETARIOS

Las presiones a que estuvo sujeto el mercado de cambios durante 1994, como se mencionó, provocaron pérdida en las reservas internacionales, por lo que las autoridades del instituto central decidieron adoptar una política monetaria restrictiva.

Para analizar las razones, es preciso recordar que la crisis empezaba a manifestarse en todas las esferas: productiva, agrícola y comercial, propiamente desde 1993; sin embargo, el *crédito interno* neto venía disminuyendo desde 1990 como consecuencia de la política de esterilización en gran escala que adoptó el Banco de México, con el fin de mitigar el efecto inflacionario de los grandes flujos de capital

Cuadro 1. Agregados monetarios y base monetaria
Tasa de crecimiento nominal anual

Años	*M4*	*M2*	*M1*	*Cheques m/n*	*Billetes y monedas*	*Base monetaria*
Dic/93	27.3	14.4	17.7	19.8	13.7	7.3
1994						
Enero	24.7	12.5	19.5	22.5	12.8	12.8
Febrero	26.7	12.2	18.6	21.7	14.6	16.1
Marzo	25.6	16.3	20.3	16.3	30.0	29.2
Abril	19.8	15.9	14.5	11.8	18.5	18.9
Mayo	19.8	13.9	12.4	9.1	18.0	18.0
Junio	19.5	15.1	10.6	6.2	19.4	20.3
Julio	20.2	17.5	10.2	3.9	22.3	33.2
Agosto	21.7	21.6	9.9	2.0	27.4	25.7
Sept.	20.2	19.6	10.2	1.4	28.2	24.7
Oct.	20.6	21.2	7.5	2.0	19.1	20.5
Nov.	22.0	20.2	10.1	2.7	29.1	28.6
Dic.	25.0	22.7	3.8	−7.0	20.0	20.6

Fuente: Banco de México, *Informe anual 1994*.

que entraron al país en esos años.[3] A pesar de lo cual, durante el periodo comprendido entre marzo de 1990 y noviembre de 1994, las reservas internacionales cubrieron la *base monetaria*.

De todos modos, desde septiembre de 1993 se observó que se aceleró el ritmo de crecimiento de los billetes y las monedas en circulación, lo cual continuó hasta 1994. Los factores que las autoridades mencionan como atribuibles a este fenómeno son: mayor actividad económica y menor inflación, pero también, que los bancos incrementaron los cargos al cliente por el uso de la cuenta de cheques; que redujeron sustancialmente las tasas de interés aplicables a las mismas cuentas de cheques. Todo lo cual contribuyó, dicen, a un uso más intenso de monedas y billetes pues, por supuesto, las bajas tasas no compensaban para muchos usuarios los costos de transacción de emplear cheques como medio de pago (cuadros 1 y 2). De la misma manera, la reducción del número total de tarjetas de crédito, frente al endurecimiento de las normas en esa materia.[4]

La política monetaria, medida por su principal instrumento, el crédito interno, ha sido fuertemente estricta, pues el crecimiento del agregado conocido como M1 (billetes y monedas metálicas, más cuentas de cheques del público), el más sensible de los agregados, registró un crecimiento mucho más lento desde 1993, pero fue mucho más notable su disminución, a partir de diciembre de 1994 (cuadro 3).

Si atendemos al denominado *agregado monetario amplio (M4)*, que incluye la totalidad de los recursos captados provenientes del público por el sistema

[3] Véase Banco de México, *Informe anual* de 1991, 1992, 1993 y 1994.
[4] Véase Banco de México, *Informe anual 1993*, pp. 71-75.

Cuadro 2. Tasas de interés de cheques, Cetes y CPP

%

Años	*Cheques tasa ponderada*	*Cetes 28 días prom.*	CPP	*Diferencial* *Cetes cheques*	CPP *cheques*
Dic/1993	10.5	11.8	14.7	1.3	8.8
1994					
Enero	9.5	10.5	13.2	1.0	3.7
Febrero	8.4	9.5	12.0	1.1	3.6
Marzo	7.6	9.7	11.5	2.1	3.9
Abril	8.9	15.8	14.2	6.9	5.3
Mayo	9.6	16.4	17.0	6.8	7.4
Junio	9.8	16.2	17.2	6.4	7.4
Julio	10.2	17.1	17.8	6.9	7.6
Agosto	9.5	14.5	17.2	5.0	7.7
Sept.	8.9	13.8	16.7	4.9	7.8
Oct.	7.9	13.6	16.0	5.7	8.1
Nov.	7.9	13.7	16.3	5.8	8.4
Dic.	8.4	18.5	17.0	10.1	8.6

Fuente: Banco de México, *Informe anual 1994*.

financiero, así como billetes y monedas del poder del público, sufrió una reducción más amplia (cuadro 4).

POLÍTICA MONETARIA Y FINANCIERA PARA ENFRENTAR LA CRISIS Y LA DEVALUACIÓN

Difícilmente podría concebirse que, dada la profundidad de la crisis actual, una política monetaria y financiera pudiera resolver, aunque fuera en mínima proporción, la magnitud y complejidad que conlleva, en particular por el enfoque que del fenómeno se tiene para el trazo de la misma. Así tenemos que, en primer lugar, se plantea *el fortalecimiento de la capacidad del Banco de México para regular la evolución de la base monetaria, al adoptarse un régimen cambiario de flotación.* Tal propuesta tiene congruencia con los planteos del programa económico conte-

Cuadro 3. Base monetaria
(miles de millones de nuevos pesos)

Concepto	*Dic. 1994*	*Mar. 1995*	*Abr. 1995*
Base monetaria	56.9	48.8	47.6
Rva. monetaria	32.7	46.7	50.4
Crédito interno neto	24.2	2.1	–2.8

Fuente: Nacional Financiera, *El Mercado de Valores*, núm.7, julio de 1995.

Cuadro 4. Agregado monetario amplio M4
(miles de millones de nuevos pesos)
saldos

Concepto	*Dic. 1994*	*Mar. 1995*	*Abr. 1995*
Agregado monetario amplio (M4)	739.3	758.9	734.4
Instrumentos bancarios más valores	658.8	680.6	656.1
Banca múltiple	430.2	474.7	476.2
Banca desarrollo	52.7	51.9	41.5
Val. gobierno	147.6	126.6	111.3
Val. privados	28.3	27.5	27.7
SAR	28.6	33.7	34.7
Billetes y monedas	51.9	44.6	43.6

Fuente. Nacional Financiera, *El Mercado de Valores*, núm. 7, julio de 1995.

nido en el Acuerdo de Unidad para Superar la Emergencia Económica, que a su vez obedece a los lineamientos del programa de "ajuste" aconsejado por el Fondo Monetario Internacional, mismos en los que el establecimiento de un tipo de cambio flexible es una condición indiscutible, pues obedece a las leyes del libre mercado de las divisas. Además se tiene la certeza de que mediante la manipulación del *crédito interno*, se logra influir de manera indirecta en el tipo de cambio.

En segundo lugar, *el establecimiento por parte del Banco de México de un límite explícito al crecimiento de su crédito interno neto, congruente con el propósito de procurar la rápida disminución de la inflación mensual durante la mayor parte de 1995.* En noviembre de 1995, la amenaza de llegar al 60 por ciento de inflación y el desplome, que no flotación, de la moneda nacional frente al dólar, hacían dudar de la efectividad de tan mencionado instrumento, cuyo límite ha sido fijado en 10 mil millones de nuevos pesos y amenaza con ser menor (en lugar de los 12 mil millones que se habían planteado al principio del año), al parecer es más congruente con la recesión que con el control de la inflación.

Tercero, *medidas tomadas por el banco central para fortalecer la capacidad de control de su crédito interno neto.* Se ha creado una especie de *encaje* bancario, ya que a partir de marzo de 1995, existe un régimen de depósitos en efectivo en moneda nacional que las instituciones de crédito hacen en el banco central. Es una obligación de los intermediarios para mantener en dichas cuentas un saldo promedio mensual *no inferior a cero*. Así, si un banco tiene algún sobregiro en la cuenta que lleva el Banco de México, éste deberá ser compensado con un depósito de igual monto. En mucho, la medida también obedece a la crisis de los bancos que se ha expresado en el crecimiento descontrolado de las carteras vencidas.

En cuarto lugar, se crearon *mecanismos para atender algunos de los problemas que ha enfrentado el sistema bancario a raíz de la emergencia económica.* Debido

a las deficiencias en los índices de capitalización,[5] en virtud de la revalorización causada por la modificación del tipo de cambio en las carteras y en otras operaciones expuestas al riesgo. El problema de *liquidez* que se causó por este fenómeno, se atendió a través de créditos en dólares por el Fobaproa (Fondo Bancario para Defensa del Ahorro), para que los bancos le hicieran frente a sus obligaciones en el exterior. Al mismo tiempo, se puso en marcha el programa para restablecer la capitalización: Procapte (Programa de Capitalización Temporal), mediante el cual las instituciones de crédito con niveles de capitalización inferiores al 8%, pueden obtener los recursos faltantes para elevarlo. En contrapartida, las instituciones apoyadas deben entregar a Fobaproa obligaciones subordinadas convertibles.

Otro elemento importante es el correspondiente a las reformas a las leyes que regulan las agrupaciones financieras, las instituciones de crédito y el mercado de valores, en torno a la participación de personas morales, nacionales *o extranjeras*. En las acciones de la serie "A" los nacionales, y en las acciones serie "B" los extranjeros; incrementándose también los límites de la tenencia accionaria individual, previa autorización de la SHCP hasta el 20% del capital social. Finalmente, se redujo del 99 al 51% el porcentaje de acciones que debe detentar una entidad financiera del exterior en una filial constituida como sociedad controladora, institución de banca múltiple o casa de bolsa, y se incrementó el porcentaje máximo de acciones representativas de "capital neutro" hasta el 40% del capital social ordinario de cada sociedad.

Quinto, *se ha puesto en marcha la operación de futuros y opciones sobre el tipo de cambio como vehículos para facilitar la administración de riesgos en un entorno de mayor flexibilidad cambiaria*. Las operaciones a futuro permiten cubrirse del riesgo de las fluctuaciones en la cotización del peso, facilitando sobre todo a los empresarios las transacciones con el exterior sin pérdidas cambiarias.

Sexto, *las autoridades financieras de México han trabajado intensamente con organismos financieros internacionales, bancos centrales y gobiernos de otros países con el propósito de amortiguar los efectos derivados de la abrupta reducción de los flujos de capital*. Esto se ha traducido en financiamientos externos tanto del Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial, el Banco Interamericano de Desarrollo y de autoridades financieras de Estados Unidos y Canadá, es decir, el famoso "paquete de ayuda" para sustituir deuda de corto plazo (Tesobonos), por deuda de mayor plazo.

En suma, el manejo del instrumento denominado *crédito interno* por parte del banco central mexicano, indica el apego más estricto a los requisitos que la austeridad de los diversos programas de ajuste reclaman. Los resultados no parecen del todo satisfactorios, habida cuenta de que el multimencionado instrumento no logra ni estabilizar los precios ni influir en la estabilidad del tipo de cambio. Si bien resulta indispensable la acción de una política monetaria, ésta se contrae a ser congruente con las metas generales del crecimiento del PIB y su equitativa distri-

[5] El índice de capitalización de los bancos debe ser del 8% y el promedio del sistema llegó a ser del 6%

bución, que dependen de una reactivación de la economía en términos de mayor inversión pública y privada, mayor y mejor producción agrícola e industrial y, por supuesto, más empleos y mejores remuneraciones salariales, renglones todos que requieren ser incentivados simultáneamente, para así pensar en la posible acción concertada de una correcta política monetaria, como complemento de todo lo anterior.

Tercera parte
GASTO PÚBLICO

XI. Derecho presupuestario, por *María de la Luz Mijangos Borja* . **211**

Introducción 211
Elaboración del presupuesto 214
Discusión y aprobación del presupuesto en la Cámara de Diputados. La polémica sobre su naturaleza y la posibilidad de veto del Ejecutivo 221
Reforma del presupuesto 230
Ejecución del presupuesto 230
Control del presupuesto 231

Tercera parte
GASTO PÚBLICO

XI. Derecho presupuestario

María de la Luz Mijangos Borja

INTRODUCCIÓN

En los últimos años del siglo XVIII, con las ideas de la Revolución Francesa, y los primeros del XIX, se dio un paso trascendental que consistió en la intervención de las asambleas no sólo para consentir los impuestos sino para dictar normas en virtud de las cuales se debía desarrollar toda la actividad financiera del Estado. En este momento, señala Eusebio González García,[1] "bien podemos decir que había nacido el derecho presupuestario que no consiente o rechaza, sino que ordena y regula".

Es así como el derecho presupuestario se sitúa en los inicios del Estado constitucional que tuvo en la institución presupuestaria uno de sus pilares fundamentales. El desarrollo del derecho presupuestario está ligado al desarrollo de la democracia moderna. Se trata de poner un límite a la acción estatal en beneficio de la libertad de los ciudadanos.

El derecho presupuestario es el conjunto de normas que regulan la elaboración, aprobación, ejecución y control del presupuesto. Es la regulación jurídica del llamado ciclo presupuestario.

En virtud de que el derecho presupuestario se centra en la institución del presupuesto, es menester incoar su análisis definiéndolo. El presupuesto es la expresión en cifras, de forma sistemática y a intervalos regulares, de los cálculos de los gastos planeados para un periodo futuro y de las estimaciones de los recursos previstos para cubrirlos. De esta definición se derivan las siguientes características:

a) se refiere a un periodo futuro; esto es, se trata de una previsión;
b) se relacionan los gastos con los ingresos, de aquí los conceptos de déficit o superávit. Se basa en la idea de equilibrio;
c) se elabora de forma periódica, generalmente cada año;
d) se trata de una recopilación sistemática;

[1] Eusebio González García, *Introducción al derecho presupuestario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, p. 119.

e) se le reconoce carácter obligatorio: el presupuesto es tanto una autorización para realizar un gasto, como el límite fijado para el mismo; aunque con respecto a los ingresos sus previsiones son meras estimaciones de la recaudación posible.

En la doctrina internacional el presupuesto hace referencia no sólo a los egresos sino también a los ingresos. Por lo contrario, en México el presupuesto se refiere sólo a los gastos y existe por separado la Ley de Ingresos.

Las normas constitucionales que rigen el derecho presupuestario son el artículo 73 fracción VII que faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Por otra parte, dentro de las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, artículo 74, se encuentra en la fracción IV la de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a juicio de la citada cámara, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la cuenta pública del año anterior. En el artículo 75 se señala que la Cámara de Diputados al aprobar el Presupuesto de Egresos no podrá dejar de señalar la retribución que corresponda a un empleo establecido por ley; y, en caso de que por cualquier circunstancia se omita fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada la que hubiese tenido fijada en el presupuesto anterior, o en la ley que estableció el empleo. Por último, el artículo 126 prescribe que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.

Existen tres categorías de principios presupuestarios clásicos: los políticos, los contables y los económicos, los cuales generalmente se encuentran plasmados en las normas constitucionales o de la legislación secundaria.

Los principios políticos son:

a) competencia. Hace referencia a la necesidad de aprobación del presupuesto por el órgano que representa la soberanía nacional. De acuerdo con la teoría clásica su aprobación corresponde al pueblo a través de sus representantes, por tanto, en casi todos los países el parlamento es el que tiene la mencionada competencia. En México, es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados (art. 74, frac. IV);

b) universalidad. Este principio postula que el presupuesto debe comprender todos los ingresos y todos los gastos del Estado. Este principio se encuentra consagrado en los artículos 74 fracción IV y 75 constitucionales. Como más adelante señalaré el artículo 126 de la Constitución lo quebranta de alguna manera;

c) unidad. Este principio está íntimamente relacionado con el anterior, en cuanto establece que sólo debe haber un presupuesto, esto es, se excluyen los extraordinarios, los anexos de emergencia, especiales, etcétera. Al igual que el principio anterior se encuentra desvirtuado por el artículo 126 constitucional;

e) claridad. Este principio aboga por una estructura metódica efectuada según puntos de vista uniformes, así como por una estructura que permita el reconocimiento unívoco de la procedencia del gasto y de su finalidad;

f) especialidad. De manera sintética significa que la autorización de pagos es siempre una autorización especial. Sin embargo, este principio se puede analizar desde una triple perspectiva:
   1) cualitativa, esto es, que los recursos asignados a una partida se utilicen exclusivamente para esa finalidad y no para otra;
   2) cuantitativa, en tanto que los gastos públicos sólo pueden proyectarse y realizarse hasta el importe de la previsión contenida en el presupuesto;
   3) temporal, en virtud de que los gastos deben realizarse dentro del periodo fijado en el presupuesto;

g) temporalidad. Este principio también es llamado de anualidad, porque supone que el presupuesto debe tener un carácter periódico. En nuestro derecho se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 74 constitucional;

h) publicidad. Este principio exige que las diversas fases de su ejecución se verifiquen en público, de modo que cualquier ciudadano tenga posibilidad de conocer el destino de los recursos públicos;

i) exactitud. Requiere que todos los recursos y gastos sean calculados en su cuantía (art. 75);

j) anticipación. Como antes señalé, el presupuesto es una previsión de gastos, por lo que de acuerdo con este principio debe ser aprobado antes de entrar en vigor (art. 74, frac. IV);

k) control. La cuenta pública debe estar sometida al control del Poder Legislativo. En México, de conformidad con la fracción IV del citado artículo 74, la Contaduría Mayor de Hacienda de la Cámara de Diputados es el órgano encargado de la revisión de la cuenta pública.

Algunos de estos enunciados tienen su reflejo en los principios contables, que son:

a) presupuesto bruto que corresponde al de universalidad. Exige que los ingresos y gastos públicos figuren en el presupuesto por su importe íntegro, e impide en consecuencia la existencia de ingresos afectados a un determinado gasto;

b) unidad de caja, exige que todos los ingresos y gastos se centralicen en una dependencia, que en nuestro país es la Tesorería de la Federación;

c) especificación, que corresponde al de especialidad. Prohíbe la realización de transferencias entre las diferentes partidas del presupuesto;

d) ejercicio cerrado. Este principio tiene su correlativo en el principio político de temporalidad en tanto impide trasladar a ejercicios futuros gastos no realizados en el presente.

Por lo que respecta a los principios económicos, el primero de ellos se refiere concretamente al presupuesto y los demás a la deuda pública, al gasto y a los impuestos respectivamente. Éstos son:

a) nivelación del presupuesto. Principio dogma del derecho presupuestario, toda vez que se refiere a la existencia de un presupuesto equilibrado. En una interpretación actual lo que se desea es que determinados gastos se nivelen con determinados impuestos. Este artículo parece implícito en el artículo 74 constitucional que ordena que antes de la aprobación del presupuesto deben discutirse las contribuciones que a juicio de la Cámara de Diputados deben decretarse para cubrirlos;

b) emisión de deuda sólo para inversiones autoliquidables. La desconfianza del crédito público es una constante del pensamiento clásico, por tanto es deseable que la emisión de deuda pública se realice únicamente para financiar inversiones autoliquidables (art. 73, frac. VIII);

c) gestión mínima. De acuerdo con este principio los gastos de administración de los impuestos y de erogación de los gastos deben ser lo más reducido posible. Dos creencias están detrás de este principio: la idea smithiana de que el gasto público es un consumo improductivo y debe limitar su ámbito a las funciones imprescindibles de defensa exterior, orden interior e inversiones necesarias no llevadas a cabo por los particulares y, por otra parte, la desconfianza en la capacidad del Estado para intervenir en el campo de la actividad económica;

d) neutralidad. Es decir, la necesidad de que no provoquen modificación alguna en la situación material de los contribuyentes. De acuerdo con este principio, que por supuesto no tiene plena aplicación práctica, los presupuestos no pueden perseguir objetivos de carácter social o económico.

ELABORACIÓN DEL PRESUPUESTO

Competencia y atribuciones del Ejecutivo Federal en materia de presupuesto

La secretaría encargada de hacer llegar el Proyecto de Presupuesto de la Federación a la Cámara de Diputados es la de Hacienda y Crédito Público. Anteriormente esa facultad correspondía a la Secretaría de Programación y Presupuesto, según disponía el artículo 20 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal. Al desaparecer la Secretaría de Programación y Presupuesto, esa competencia se transfirió a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tal como se establece en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.[2]

La competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público respecto al presupuesto se encuentra prevista en distintas fracciones del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, principalmente en las siguientes:

[2] El artículo quinto transitorio del decreto publicado el 21 de febrero de 1992 que modifica la Ley de la Administración Pública Federal, señala que las atribuciones que en otras leyes y reglamentos se otorgan a la Secretaría de Programación y Presupuesto y de Hacienda y Crédito Público se tendrán por conferidas a esta última.

I, II, III, IV, IX, XIV, XV, XVIII, XXIII y XXIV. En ellas se establece, por ejemplo, que a esa secretaría corresponde proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos interesados, el plan nacional correspondiente; proyectar y calcular los egresos del gobierno federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional; formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación; evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la administración pública federal; y llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos.

Otras secretarías de Estado como la de Desarrollo Social o de la Contraloría y Desarrollo Administrativo tienen algunas competencias en materia presupuestal. A la Secretaría de Desarrollo Social, según se desprende del artículo 32 fracciones II y IV de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, le corresponde definir el esquema de operación de los recursos del Ramo 00026 "superación de la pobreza", a efecto de garantizar congruencia y eficacia en la conducción de la política social a nivel nacional, y agilizar la transferencia de recursos a las entidades federativas para inducir la participación de los gobiernos estatales y municipales en la promoción del bienestar social. Igualmente la Secretaría de Desarrollo Social ejerce el control presupuestal sobre el ramo 00026, entre otros.

De las tres secretarías aludidas, es obvio que el papel central en la elaboración del proyecto de presupuesto de egresos corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La Secretaría de Desarrollo Social tiene un papel destacado en uno de los programas capitales de los presupuestos mexicanos como es el de combate y superación de la pobreza. Y en lo tocante a la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo, cabe decir que es la encargada del control interno del presupuesto nacional, como se señaló.

Elaboración del proyecto de presupuesto por las diversas entidades y por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

En diciembre de 1976 se derogó la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos, que estaba en vigor desde 1935 y se expidió la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal que significó, por lo que se refiere a la elaboración del presupuesto, la implantación en la administración federal del presupuesto por programas. El artículo 13 de esa ley dispone que "el gasto público federal se basará en presupuestos que se formularán con apoyo en programas que señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución".

La idea del presupuesto por programas surge en Estados Unidos de América a principios de los años veinte pero no se consolida sino hasta los años sesenta, inspirado en las siguientes ideas:

a) determinación de los objetivos principales;

b) definición de los programas esenciales para alcanzarlos;
c) identificación de los recursos necesarios, y
d) análisis sistemático de las alternativas disponibles.

Se trata de definir los objetivos del Estado que han de cumplirse mediante la asignación de recursos y la estructura adecuada para adoptar decisiones a este respecto. El presupuesto por programas trata de convertirse en un instrumento que puede utilizarse para planificar la política.

Sergio Francisco de la Garza[3] define el presupuesto por programas como

> un proceso integrado de formulación, ejecución, control y evaluación de decisiones, tendiente a lograr una mayor racionalización de la función administrativa, que parte de una clara definición de objetivos y metas, y conlleva la determinación de las acciones alternativas que pueden ejecutarse; la selección de las más adecuadas; su agrupación en programas, su cuantificación en función del destino del gasto, así como una clara determinación de funciones y responsabilidades.

Como destaqué en el apartado anterior, de acuerdo con la Constitución el Ejecutivo Federal es el que prepara el presupuesto, y de conformidad con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal le compete a la Secretaría de Hacienda la facultad de formular el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación. Tal como prescriben los artículos 74 y 132 constitucionales, el Ejecutivo Federal depositado en el presidente de la República es el único exclusivamente facultado para presentar los proyectos de presupuesto a la cámara para su aprobación. En consecuencia, la comparecencia del secretario de Hacienda y Crédito Público para efecto de presentar el proyecto de presupuesto es con la calidad de representante del presidente de la República, pues la competencia es indelegable.

El artículo 13 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal ordena que los presupuestos se fundarán en costos, con lo que el primer principio de la formulación es la previsión del gasto. Un contrapunto del principio de la previsión de los gastos es el principio de la cobertura del gasto que se deduce del artículo 14 del mismo ordenamiento, que manda definir el tipo de fuente de los recursos para el financiamiento de los presupuestos.

La doctrina clásica del gasto público señala que éste debe tener dos características: ser realizado por un poder del Estado, y que sea destinado a un servicio público o a un fin de utilidad o interés público. No obstante la realidad ha superado esta definición —baste con pensar en las empresas públicas—, por lo que puede decirse que gasto público es toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales.

La Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal en su artículo 2º señala que el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de

[3] Sergio Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, 9a. ed., Porrúa, México, 1979, pp. 88 y ss.

gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o deuda pública que realizan:

a) el Poder Legislativo;
b) el Poder Judicial;
c) el presidente de la República;
d) las secretarías de Estado, los departamentos administrativos y la Procuraduría General de la República;
e) el Departamento del Distrito Federal;
f) los organismos descentralizados;
g) las empresas de participación estatal mayoritaria;
h) los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el gobierno federal.

La Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal denomina "entidades" a todas las instituciones, dependencias, organismos, empresas y fideicomisos que realizan el gasto federal (art. 2°, último párrafo). Éstas tienen la obligación de sujetarse a la programación del gasto que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de las directrices y planes nacionales de desarrollo económico y social que formula el Ejecutivo Federal por conducto de esa secretaría (art. 4° de la Ley). Además, las actividades de programación, control y evaluación del gasto público federal, están a cargo de la Secretaría de Hacienda, la que tiene la facultad de dictar disposiciones para el eficaz cumplimiento de sus funciones (art. 5°). Por otra parte, las secretarías de Estado orientarán y coordinarán la planeación, programación, presupuestación, control y evaluación del gasto de las entidades que queden ubicadas en el sector que esté bajo su coordinación (art. 6°), y cada entidad debe contar con una unidad encargada de planear, programar, presupuestar, controlar y evaluar sus actividades respecto al gasto (art. 7°). En todo caso, los presupuestos se elaborarán para cada año calendario y se fundarán en costos (art. 13).

El artículo 17 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal indica que para la formulación del proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, las entidades elaborarán sus anteproyectos de presupuesto con base en los programas respectivos,[4] y los remitirán a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,[5] con sujeción a las normas, montos y plazos que el Ejecutivo establezca

[4] Es el Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, el que señala en sus artículos del 8 al 13, las bases de la programación-presupuestación. Por ejemplo, el artículo 9 indica que la programación-presupuestación del gasto público se realizará con base en: I. Las políticas y directrices del programa de acción del sector público federal; II. La evaluación de las realizaciones físicas y actividades financieras del ejercicio anterior; III. El marco macroeconómico que para el ejercicio correspondiente elabore la Secretaría de Hacienda; IV. Las políticas de gasto público que determine el Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Hacienda; y V. El programa financiero que elabore la Secretaría de Hacienda.

[5] De conformidad con el artículo 21 del Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, las entidades en la formulación de los anteproyectos de presupuesto, deberán sujetarse a: I. Los lineamientos de gasto que fije la secretaría; II. Las políticas de gasto público que establezca el Ejecutivo Federal por conducto de la secretaría, para el periodo presupuestal correspon-

por medio de la propia secretaría. En caso de que las entidades no formulen su anteproyecto de presupuesto, la Secretaría de Hacienda queda facultada para suplir esa omisión. Como se puede observar, las entidades que no sean los poderes Legislativo y Judicial y algunos órganos autónomos —como más adelante se verá—, deben formular y dirigir su anteproyecto de presupuesto, de manera diversa, es decir, a través de la Secretaría de Hacienda, y no directamente al presidente de la República, aunque todas las "entidades", incluyendo a los poderes Legislativo y Judicial, deben atender las disposiciones de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, incluyendo las normas, plazos y condiciones que la Secretaría de Hacienda determine, además de atender las previsiones del ingreso y del gasto público federal.

El proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, según el artículo 19 de la ley, se integra con los siguientes documentos:

a) descripción clara de los programas que sean la base del proyecto, en los que se señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución, así como su valuación estimada por programa;
b) explicación y comentarios de los principales programas y en especial de aquellos que abarquen dos o más ejercicios fiscales;
c) estimación de ingresos y proposición de gastos del ejercicio fiscal para el que se propone, con la indicación de los empleos que incluye;
d) ingresos y gastos reales del último ejercicio fiscal;
e) estimación de los ingresos y gastos del ejercicio fiscal en curso;
f) situación de la deuda pública al fin del último ejercicio fiscal y estimación de la que se tendrá al fin de los ejercicios fiscales en curso e inmediato siguiente;
g) situación de la tesorería al fin del último ejercicio fiscal y estimación de la que se tendrá al fin de los ejercicios fiscales en curso e inmediato siguiente;
h) comentarios sobre las condiciones económicas, financieras y hacendarias actuales y las que se prevén para el futuro, e
i) información que se considere útil para mostrar la proposición en forma clara y completa.

Elaborado el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, se presenta al presidente de la República para que éste lo envíe junto con la iniciativa de la Ley de Ingresos a la Cámara de Diputados para su examen, discusión y aprobación, a más tardar el día 15 de noviembre, salvo la excepción que establece el artículo 74 fracción IV, párrafo segundo de la Constitución, para el supuesto de inicio de sexenio que contempla el artículo 83 de la Constitución, pues en ese caso se puede

diente; III. Las normas y lineamientos que dicte la secretaría para la conducción de las acciones a realizar durante la formulación de los anteproyectos de presupuesto; IV. Los lineamientos específicos adicionales que establezcan las entidades coordinadoras de sector a las entidades coordinadas y que deberán ser congruentes con los que dicte la secretaría, y V. Las demás normas que dicte la secretaría.

presentar hasta el día 15 de diciembre. El párrafo 7° de la fracción IV del artículo 74 constitucional, menciona que "sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del proyecto de Presupuesto de Egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el secretario del despacho correspondiente a informar las razones que lo motiven".[6]

El presupuesto de los poderes Legislativo, Judicial y de otros órganos

La Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal en su artículo 18 señala un tratamiento diverso en la preparación del presupuesto de los poderes Legislativo y Judicial al de las dependencias y entidades de la administración pública federal. Esa norma indica que: "Los órganos competentes de las Cámaras de Diputados y de Senadores del Congreso de la Unión, así como de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, atendiendo a las previsiones del ingreso y del gasto público federal, formularán sus respectivos proyectos de presupuesto y los enviarán oportunamente al presidente de la República, para que éste ordene su incorporación al proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación." Es decir, que a diferencia del resto de las dependencias y entidades, los poderes Legislativo y Judicial no se ajustan a lo previsto en al artículo 17 de esa Ley, pues estos poderes no tienen obligación de presentar los respectivos proyectos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sino que directamente lo entregan al presidente de la República.

El artículo 18 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal se ha interpretado como una forma de fortalecer la independencia del Poder Legislativo y del Judicial frente al Ejecutivo, lo que es muy relativo en tanto que el Legislativo y el Judicial tienen que entregar a la Cámara de Diputados sus proyectos de presupuesto vía el Ejecutivo, y en cuanto que esos poderes deben atender las previsiones globales del ingreso y del gasto público federal, cuestión que no pueden hacer en solitario sino con el concurso del Ejecutivo, por tener este poder el apoyo técnico y material para hacer dichas previsiones, con lo que el contenido del artículo 18 parece ser meramente retórico. Atendiendo a lo anterior, algunos autores han solicitado una modificación constitucional que incida en mayor independencia y fortalecimiento financiero de los poderes Legislativo y Judicial.[7]

La reforma al Poder Judicial de 1994, modificó el artículo 100 de la Constitución. El último párrafo de esa norma precisa que: "La Suprema Corte de Justicia elaborará su propio presupuesto y el Consejo lo hará para el resto del Poder Judicial

[6] El documento *Veinte compromisos por la democracia* firmado por cinco de los candidatos a la presidencia de la República en 1994, propuso presentar con 90 días de anticipación los proyectos de Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos de la Federación antes del límite que usualmente se da para su aprobación —el 31 de diciembre de cada año.

[7] Véase por ejemplo: Jaime Cárdenas Gracia, *Una Constitución para la democracia. Propuestas para un nuevo orden constitucional*, UNAM, México, 1996, pp. 109 y ss. y 159 y ss.

de la Federación. Con ambos se integrará el presupuesto del Poder Judicial de la Federación que será remitido por el presidente de la Suprema Corte para su inclusión en el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación." Es decir, el Consejo de la Judicatura Federal es el encargado de elaborar el presupuesto de todo el Poder Judicial con exclusión del que corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pero el procedimiento que se sigue una vez que el proyecto de presupuesto está en manos del presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es el mismo que prevé el artículo 18 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal. Lo anterior significa que el Consejo de la Judicatura Federal entrega su proyecto de presupuesto al Ejecutivo sólo a través del presidente de la Suprema Corte, y que no tiene competencia para hacerlo de otra manera, lo cual subordina al consejo frente al presidente de la corte, por más que éste sea miembro y presidente del consejo.

El artículo 122 fracción IV, inciso *b*) segundo párrafo de la Constitución —ahora 122, base primera, fracción V—[8] prevé la facultad de la Asamblea de Representantes para formular su proyecto de presupuesto y enviarlo oportunamente al jefe del Distrito Federal, para que éste ordene su incorporación al proyecto de Presupuesto de Egresos del Distrito Federal. Por su parte, el mismo artículo pero en su fracción VII —ahora base cuarta, fracción VI—, último párrafo precisa que el Consejo de la Judicatura del Distrito Federal está facultado para elaborar el presupuesto del Tribunal Superior de Justicia, de los juzgados y demás órganos judiciales y remitirlo para su inclusión en el proyecto de presupuesto de egresos. Esto implica que a nivel del Distrito Federal se sigue la misma regla que a nivel federal para los poderes Legislativo y Judicial, en donde estos poderes no tienen obligación de sujetarse al mismo procedimiento que las demás dependencias y entidades en cuanto a la preparación de su presupuesto, pues directamente pueden formular los respectivos proyectos ante el titular del Poder Ejecutivo.

Otros órganos que en el derecho constitucional mexicano se perfilan como órganos constitucionales autónomos[9] también gozan de un tratamiento preferencial en cuanto a la elaboración de su presupuesto. Uno de ellos es el Banco de México,

[8] La reciente reforma de 1996 al artículo 122 de la Constitución repite la regla de la reforma constitucional de 1993, esto es, según la base primera, fracción V, la Asamblea Legislativa tiene facultad para examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la Ley de Ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Dentro de la Ley de Ingresos no podrán incorporarse montos de endeudamiento superiores a los que haya autorizado previamente el Congreso de la Unión para el financiamiento del presupuesto de egresos del Distrito Federal. La facultad de iniciativa respecto de la Ley de Ingresos y el presupuesto de egresos corresponde exclusivamente al jefe de gobierno del Distrito Federal. El plazo para su presentación concluye el 30 de noviembre, con excepción de los años en que ocurra la elección ordinaria del jefe de gobierno del Distrito Federal, en cuyo caso la fecha límite será el 20 de diciembre. La Asamblea Legislativa formulará anualmente su proyecto de presupuesto y lo enviará oportunamente al jefe de gobierno del Distrito Federal para que éste lo incluya en su iniciativa.

[9] Sobre los órganos constitucionales autónomos existe una vasta bibliografía. Véase por ejemplo: Paolo Biscaretti di Ruffia, *Derecho constitucional*, Tecnos, Madrid, 1987, traducción de Pablo Lucas Verdú, pp. 194 y 195; G. Jellinek, *Teoría general del Estado*, Albatros, Buenos Aires, 1981, p. 412; y Jaime Cárdenas Gracia, *op. cit.*, pp. 243 y ss.

que acorde con el artículo 51 fracción I de su ley, tiene la facultad de enviar directamente al Ejecutivo Federal y al Congreso de la Unión, y en los recesos de ésta, a la Comisión Permanente, el presupuesto de gasto corriente e inversión física de esa institución. Algunos como el Instituto Federal Electoral, que muy pronto sufrirá reformas secundarias en su organización y estructura, cuenta al momento con la competencia de remitir a la consideración del titular del Poder Ejecutivo el proyecto de presupuesto del Instituto, el que es aprobado por el Consejo General de ese órgano, tal como lo regula el hasta hoy vigente artículo 83.1 inciso *h*), del Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales. Por lo que corresponde al Tribunal Federal Electoral, que en la reciente reforma constitucional es ya parte del Poder Judicial, el artículo 99 de la norma fundamental establece que el Tribunal propondrá su presupuesto al presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para su inclusión en el proyecto de presupuesto del Poder Judicial de la Federación.

DISCUSIÓN Y APROBACIÓN DEL PRESUPUESTO EN LA CÁMARA DE DIPUTADOS. LA POLÉMICA SOBRE SU NATURALEZA Y LA POSIBILIDAD DE VETO DEL EJECUTIVO

Una vez que el Ejecutivo Federal hace llegar a la Cámara de Diputados la iniciativa de ley de ingresos y el proyecto de Presupuesto de Egresos, esta cámara deberá discutir primero la iniciativa de la Ley de Ingresos y remitirla posteriormente a la Cámara de Senadores, tal como lo marcan los artículos 72-H y 74 fracción IV de la Constitución. El conocimiento de la iniciativa de la Ley de Ingresos es competencia de ambas cámaras, en virtud de que el artículo 73 fracción VII, establece que es facultad del Congreso de la Unión imponer contribuciones para cubrir el presupuesto. En cambio, la competencia para conocer del proyecto de Presupuesto de Egresos es exclusiva de la Cámara de Diputados.

La doctrina ha llegado a discutir a quién corresponde el monopolio en la presentación del presupuesto.[10] A este respecto, el artículo 74 fracción IV no deja lugar a dudas, cuando textualmente precisa que es el Ejecutivo Federal el que debe hacer llegar a la cámara la iniciativa de leyes de ingresos y proyecto de presupuesto de egresos, así como la cuenta pública del año anterior. El exclusivo poder de iniciativa del Ejecutivo se explica, en parte, porque de conformidad con los artículos 25 y 26 de la Constitución, la planeación del desarrollo nacional, así como su coordinación e implementación corresponde al Ejecutivo en su totalidad, lo que evidentemente tiene claras implicaciones político-constitucionales en las políticas de ingreso y de gasto.

El derecho de exclusividad del Ejecutivo se ve reforzado en tanto la Cámara de Diputados sólo puede "examinar, discutir y aprobar" el presupuesto (debe

[10] Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 148.

recordarse al respecto que las palabras examinar y discutir se introdujeron mediante la reforma constitucional de 1977). Es decir, la norma constitucional no señala con claridad si la Cámara de Diputados puede rechazar el presupuesto o si lo puede modificar. Además, el importante artículo 21 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal fue derogado. Esa norma reconocía la facultad de los diputados para presentar proposiciones para modificar el proyecto de Presupuesto de Egresos y disponía que serían sometidas desde luego a las comisiones respectivas, además de que establecía que el Ejecutivo estaba obligado a proporcionar a los diputados, vía la secretaría correspondiente, todos los datos estadísticos e información general que pudiera contribuir a una mejor comprensión de las proposiciones contenidas en el proyecto, aunque determinaba con claridad que a ninguna proposición de modificar el proyecto se le daría curso una vez iniciada la discusión de los dictámenes de las comisiones.

No obstante lo señalado, el actual artículo 22 de la Ley de Presupuesto admite la posibilidad de modificación al proyecto de presupuesto cuando indica que a toda proposición de aumento o creación de partidas al proyecto de presupuesto, deberá agregarse la correspondiente iniciativa de ingreso. Lo anterior implica que los diputados sí pueden modificar el proyecto presupuestario con las limitaciones y modalidades que se derivan del artículo 22 de la ley y con las importantísimas restricciones previstas en el artículo 75 de la Constitución en lo tocante a las remuneraciones de los funcionarios, pues esta norma precisa que la Cámara de Diputados, al aprobar el Presupuesto de Egresos, no podrá dejar de señalar la retribución que corresponda a un empleo que esté establecido por la ley, y que en caso de que por cualquier circunstancia se omita fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada la que hubiese tenido fijada en el presupuesto anterior.

Más espinoso es el asunto de si la Cámara de Diputados puede rechazar el presupuesto. Una interpretación textual del artículo 74 fracción IV de la Constitución diría que no. Otra lectura del precepto constitucional indicaría que si se admite que en la facultad de aprobar el presupuesto está la correlativa de rechazarlo, la Cámara de Diputados puede oponerse totalmente a su aprobación. Sin embargo, cualquier respuesta a esta cuestión pasa por la dilucidación de la naturaleza jurídica del presupuesto.

Los autores nacionales son muy parcos cuando analizan la naturaleza jurídica del presupuesto.[11] Profesores como Gabino Fraga sostienen que para conocer la naturaleza jurídica del presupuesto es necesario conocer sus efectos, que para el citado autor son los siguientes:

a) el presupuesto constituye la autorización indispensable para que el Poder Ejecutivo efectúe la inversión de los fondos públicos (Constitución Federal, art. 126);

[11] Sobre el origen teórico de esta discusión en el derecho comparado y en el nacional véase: María de la Luz Mijangos Borja, "La naturaleza jurídica del presupuesto", en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, UNAM, número 82, nueva serie, enero-abril de 1995, pp. 205-228.

b) el presupuesto constituye la base legal para la rendición de cuentas que el Poder Ejecutivo debe hacer al Legislativo (Constitución Federal, art. 74, frac. IV);
c) el presupuesto, consecuentemente, produce el efecto de descargar de responsabilidad al Ejecutivo, como todo gestor de fondos se descarga cuando obra dentro de las autorizaciones que le otorga quien tiene poder para disponer de esos fondos;
d) a su vez, el presupuesto es la base y medida para determinar una responsabilidad, cuando el Ejecutivo obra fuera de las autorizaciones que contiene (arts. 7 y 17 de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda).[12]

Fraga manifiesta que el primero de los efectos jurídicos señalados es la clave para la solución del problema. En efecto, la ley del presupuesto es una autorización e implica la realización de la condición legal necesaria para que el Ejecutivo ejerza una competencia que no crea el mismo acto de autorización, sino que está regulada por una ley anterior. Con lo expuesto Fraga se sitúa como cultivador de la teoría francesa del presupuesto —en especial de Jèze y Duguit— y además se inscribe en la teoría dualista de la ley,[13] al indicar que la Ley de Presupuesto no es una auténtica ley porque no da nacimiento a situaciones jurídicas generales y por tratarse de una legislación vinculada a la preexistente, por lo que en su opinión la Ley del Presupuesto es un acto administrativo con todas las características de los mismos. No obstante, el mismo Fraga admite que en ocasiones el presupuesto de gastos contiene disposiciones de carácter general para su aplicación, las que sí tendrían el carácter de actos legislativos materiales. Esta última afirmación confirma lo ya dicho sobre la posición del autor como seguidor de la teoría francesa, pues es totalmente reconocible en esta manifestación la teoría del presupuesto como acto complejo o múltiple. Por lo que respecta a la Ley de Ingresos, que en México no pertenece formalmente al presupuesto, Fraga señala que ésta sí es una ley, tanto desde el punto de vista material como formal porque posee las características del acto legislativo.[14]

En la misma línea que Fraga, Ríos Elizondo [15] expresa que la Constitución de 1917 no considera el presupuesto como una ley, sino como un documento de carácter administrativo que envía el presidente a la Cámara de Diputados para su aprobación, por lo que el presupuesto es un acto materialmente administrativo y formalmente legislativo. Concretamente Ríos Elizondo señala:

[12] Gabino Fraga, *Derecho administrativo*, Porrúa, México, 1980, p. 333.

[13] El origen de la concepción dualista de la ley y del tratamiento del presupuesto como un acto administrativo está en la doctrina alemana, principalmente en Laband. Véase: Paul Laband, *Derecho presupuestario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

[14] Gabino Fraga, *op. cit.*, pp. 327-334.

[15] Roberto Ríos Elizondo, "El presupuesto de egresos", en *Estudios de derecho público contemporáneo*, UNAM/FCE, México, 1972, pp. 251-293, en especial el capítulo tercero del artículo que se refiere específicamente a la naturaleza jurídica del presupuesto de egresos, pp. 277-284.

> Ahora bien, consideramos que en el caso de nuestro país no existe duda alguna en el sentido de que la intervención de que la Cámara de Diputados se concreta a convalidar o autorizar el Presupuesto de Egresos, aun cuando esto pueda ser precedido de discusiones entre los diputados, pues así lo establece con toda claridad el artículo 28 de la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación, promulgada el día 26 de diciembre de 1935 que expresa: "Se entiende por Presupuesto de Egresos de la Federación, la autorización expedida por la Cámara de Diputados, a iniciativa del Ejecutivo, para expensar las actividades oficiales, obras y servicios públicos a cargo del gobierno federal, durante el periodo de un año, a partir de enero."[16]

La tesis de Ríos Elizondo confirma la posición dominante en la teoría mexicana: priva la concepción dualista de la ley de influencia alemana de Laband y francesa de Duguit, el presupuesto como un acto materialmente administrativo vinculado a la legislación preexistente, y en donde la Cámara de Diputados tiene sólo una función de control político, que a mayor abundamiento hasta antes de 1977, únicamente consistía en la aprobación del presupuesto pero no en su previo examen y discusión.[17]

En un importante estudio sobre la evolución del proceso presupuestario en México, Rubén Valdés Abascal omite hacer un análisis expreso de la naturaleza jurídica en México; sin embargo, al analizar la legislación que ha estado vigente en nuestro país, va quedando implícito que el presupuesto en México ha sido considerado una autorización de la Cámara de Diputados al Ejecutivo para expensar las actividades oficiales, obras y servicios públicos.[18]

La clásica obra de Sergio Francisco de la Garza [19] recoge lo más relevante de la teoría nacional en la cual la naturaleza jurídica del presupuesto de egresos es la de un acto legislativo en su aspecto formal, y la de un acto administrativo en su aspecto material, sin que exista mayor elaboración teórica al respecto. No obstante, cuando analiza los principios presupuestarios, establece que la falta de aprobación del presupuesto por la Cámara de Diputados traería consigo el que el Ejecutivo no pudiera realizar ningún desembolso salvo el que quedare amparado por el artículo 75 constitucional, sin el riesgo en este caso de incurrir en responsabilidad. Lo anterior implica que el autor confiere a la Cámara de Diputados sólo una función de control político y no una labor propiamente legislativa. Sergio Francisco de la

[16] *Ibidem*, p. 277. La ley que cita este autor fue derogada en 1976 y en su lugar se promulgó la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1976. La disposición contenida en el artículo 28 de la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación fue sustituida por la que contiene el artículo 15 de Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público que al efecto señala: "El Presupuesto de Egresos de la Federación será el que contenga el decreto que apruebe la Cámara de Diputados, a iniciativa del Ejecutivo, para expensar, durante el periodo de un año a partir del 1 de enero, las actividades, las obras y los servicios públicos previstos en los programas a cargo de las entidades que en el propio presupuesto se señalen."

[17] La reforma al artículo 74 fracción IV fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 6 de diciembre de 1977.

[18] Rubén Valdés Abascal, "La evolución jurídica del proceso presupuestario del México independiente al México moderno", en *Obra jurídica mexicana*, Procuraduría General de la República, México, 1985, tomo III, pp. 2633 a 2751.

[19] Sergio Francisco de la Garza, *op cit.*, pp. 119-129.

Garza, como Fraga, es un autor que defiende la concepción dualista de la ley, la subordinación del Legislativo al Ejecutivo, la vinculación del presupuesto a la legislación preexistente, sin que sea capaz de nutrir o crear una teoría nacional de la naturaleza del presupuesto que colme las lagunas constitucionales que en la materia existen en nuestro país.

Más recientemente, Francisco Javier Osornio se refiere brevemente al problema, y al igual que la unánime teoría nacional, concluye que la naturaleza del presupuesto es la de un acto formalmente legislativo, pero materialmente administrativo.[20] Las obras de Miguel Acosta Romero y de Andrés Serra Rojas,[21] por desgracia, no exploran a profundidad los temas relacionados con la naturaleza jurídica del presupuesto. A lo más, el maestro Acosta Romero afirma que "todos coincidimos en que es un acto o un documento que contiene los gastos y los ingresos o unos con independencia de otros, que va a realizar el Estado en un ejercicio futuro y debe ser aprobado invariablemente por el Congreso".[22]

Los elementos de la teoría nacional sobre la naturaleza del presupuesto en México, según lo expresado en la doctrina citada, y con apoyo en las normas constitucionales y legales vigentes, son los siguientes:

a) aceptación de la teoría dualista de ley. El Presupuesto de Egresos es un acto administrativo con forma de ley, salvo aquellos casos en donde en el presupuesto se contemplan disposiciones generales para su aplicación. La Ley de Ingresos es una ley en sentido material;

b) separación formal entre Presupuesto de Egresos y Ley de Ingresos, al contrario de lo que sucede en términos generales en el derecho comparado, en el cual, el presupuesto comprende tanto ingresos como egresos. Tan absurda es esta situación que el procedimiento para aprobar el Presupuesto de Egresos compete con exclusividad a la Cámara de Diputados, según el artículo 74 fracción IV de la Constitución, y la aprobación de la Ley de Ingresos es atribución de las dos cámaras, esto es, corresponde al Congreso según el artículo 73 fracción VII de la norma fundamental, salvo que deberá iniciarse ante la Cámara de Diputados (art. 72, inciso *h*);[23]

c) aceptación de que el presupuesto no es un acto unitario, sino un acto complejo y de que la Ley de Ingresos es una ley en sentido material. El Presupuesto de Egresos es ley en sentido formal, y se puede calificar de acto administrativo de autorización o acto condición.

[20] Francisco Javier Osornio Corres, *Aspectos jurídicos de la administración financiera en México*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1992, p. 83.

[21] Andrés Serra Rojas, *Derecho administrativo*, 9a. ed., Porrúa, 1979, t. II, pp. 21 y 22.

[22] Miguel Acosta Romero, *Teoría general del derecho administrativo*, 3a. ed., Porrúa, México, 1979, pp. 512-513.

[23] Felipe Tena Ramírez, *Derecho constitucional mexicano*, 17a. ed., Porrúa, México, 1980, pp. 318-321. Tena, apoyándose en el pensamiento de Rabasa, hace una crítica a tal absurdo constitucional, el que sólo se puede explicar por los antecedentes unicamerales de la Constitución de 1857.

d) aceptación de que la función de la Cámara de Diputados al aprobar el Presupuesto de Egresos no es propiamente legislativa, sino de control político. No existe disposición constitucional que prevea soluciones o procedimientos a posibles conflictos entre el Legislativo y el Ejecutivo en caso de que la Cámara de Diputados se negara a aprobar el presupuesto. Tampoco la norma constitucional determina si la Cámara de Diputados puede enmendar o modificar parcialmente el proyecto de presupuesto, lo que sí hace la legislación secundaria —la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal en su artículo 22—, aunque limitando la posibilidad de hacer las modificaciones a reglas de procedimiento que condicionan la actividad controladora de la Cámara de Diputados, lo que a todas luces es discutible, puesto que la ley secundaria restringe el derecho constitucional de la Cámara de Diputados a examinar el Presupuesto de Egresos, es decir, la legislación derivada afecta uno de los derechos fundamentales de los cuerpos legislativos en una democracia, el derecho de éstos a determinar y en su caso aprobar con libertad el presupuesto. Tampoco hay solución constitucional para el caso de que la Ley de Ingresos no se apruebe antes del inicio del año fiscal;

e) ausencia de soluciones constitucionales para el caso del manejo irregular del presupuesto, con excepción de dos preceptos constitucionales:
   1. El artículo 75 que determina que la Cámara de Diputados al aprobar el Presupuesto de Egresos, no podrá dejar de señalar la retribución que corresponda a un empleo que esté establecido por la ley, y que, en caso de que por cualquiera circunstancia se omita fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada la que hubiese tenido fijada en el presupuesto anterior, o en la ley que estableció el empleo.
   2. El artículo 126 que señala que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior;

f) aceptación de que el Presupuesto de Egresos por su carácter de legislación sólo formal y su naturaleza de acto administrativo se encuentra vinculado a la legislación preexistente (según la doctrina pero no el derecho positivo).

La doctrina nacional sobre la naturaleza del presupuesto además de ser insuficiente porque no presenta una exposición coherente y a profundidad de todas las temáticas, es obsoleta. El trabajo más importante en esta materia sigue siendo el de Gabino Fraga. Después de él, los autores nacionales se han conformado con repetirlo sin intentar abundar en desarrollos teóricos a nivel mundial más actuales y conformes con lo que es el presupuesto a finales de siglo en los estados contemporáneos. Además, la teoría sobre la naturaleza del presupuesto en México presenta ciertas contradicciones con el derecho positivo nacional, y eso ha sido porque nuestros autores han repetido la obra de autores extranjeros, sobre todo los franceses de finales de siglo pasado y principios de éste, sin contrastarla debidamente con el derecho interno.

La crítica a la doctrina nacional sobre la naturaleza del presupuesto, a mi juicio, debe plantearse desde los siguientes aspectos:

Primero. La refutación a la teoría dualista de la ley. Tal distinción decimonónica resulta hoy obsoleta. Las leyes no son formales o materiales, simplemente son leyes porque resultan de la elaboración de los órganos del Estado investidos por la Constitución con la facultad de elaborar leyes. Además, el presupuesto, como se verá más adelante, en cualquiera de sus dos vertientes no es una legislación vinculada en el derecho mexicano y, por tanto, puede afectar la esfera jurídica no sólo de los órganos del Estado sino también de los particulares. Por otra parte, no existen elementos esenciales para distinguir una ley de otro tipo de normas como la generalidad o la abstracción. La reciente teoría general del derecho, por ejemplo, siguiendo a Bobbio, señala que la generalidad y abstracción son requisitos no ya de la norma jurídica como es, sino como debería ser, para corresponder al ideal de justicia, para la cual todos los hombres son iguales y todas las acciones son ciertas; éstos son requisitos no tanto de la norma jurídica, como de la norma justa.[24] Es decir, el profesor de Turín contempla la posibilidad, como más adelante lo señala, de normas generales y concretas y de normas particulares y abstractas, además de las particulares y concretas que corresponderían, algunas de ellas, a los actos administrativos, y de las generales y abstractas que eran antes del advenimiento del Estado social, el ideal de la ley.

Tiene, por tanto, que advertirse que la concepción de ley de la teoría dualista es propia de una escuela jurídica: la exégesis, y de una época determinada: la del Estado liberal clásico. Lo anterior volviendo a nuestro tema implica que la ley que aprueba el presupuesto en México debería tener el carácter de ley, no sólo porque así se contempla en el derecho comparado, sino por la trascendencia que para la vida de los ciudadanos tiene la aprobación de los presupuestos, por lo cual resulta obsoleta y chocante la actual redacción del artículo 15 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, que denomina "Decreto" a la aprobación del Presupuesto de Egresos. Por tanto, sostener que sólo la Ley de Ingresos es una ley material y el Presupuesto de Egresos un acto de autorización o condición, carece de sentido. Finalmente, no debe olvidarse que la concepción dualista de la ley tenía un claro propósito político, el de limitar la acción del Legislativo para modificar y enmendar el presupuesto, y obligarlo por un deber jurídico constitucional a su aprobación pero no a su rechazo; es decir, la intervención del Legislativo era una simple formalidad, vacía de contenidos jurídicos.

Segundo. Otra terrible deficiencia de nuestro derecho positivo es haber dividido el presupuesto en ley de ingresos y decreto de presupuesto como dos actos legislativos separados. Esto, además de romper con el principio de unidad del presupuesto, carece de sentido. La ley del presupuesto es un acto unitario, no un acto complejo, y no debe inducir a error el hecho de que en dicho ordenamiento exista al mismo tiempo un articulado y unos estados de previsión de gastos e ingresos. Tampoco puede hablarse de la distinta naturaleza del presupuesto según se trate de presupuesto de ingresos y de gastos, tal como lo sostuvo erróneamente Duguit, porque el presupuesto es único e inescindible: los ingresos no se entienden

[24] Norberto Bobbio, *Teoría general del derecho*, Editorial Debate, Madrid, 1992, p. 144.

sin los gastos y viceversa, se trata de un todo articulado, por lo que el procedimiento de tramitación y de autorización debe ser el mismo y no como ocurre en México, en donde la Ley de Ingresos se tramita ante las dos cámaras y el Presupuesto de Egresos únicamente ante la de diputados. Los ingresos y egresos deben estar en el mismo documento formal, no sólo por razones lógicas y prácticas que inciden en el mejor entendimiento del presupuesto, sino por razones políticas: para un mejor control y fiscalización. Finalmente, el hecho de que en este caso, en el decreto que aprueba el presupuesto se contengan disposiciones de distinta naturaleza no permite afirmar que el presupuesto tiene una naturaleza múltiple, porque en todas las leyes se contienen preceptos de alcance jurídico diverso, sin que esto sea motivo suficiente para afirmar que aquéllas tienen una naturaleza jurídica compleja.

Tercero. La inadvertencia de la doctrina nacional de asumir la teoría dualista de la ley —que implicaba lógicamente en las teorías que sostuvieron esta concepción que el presupuesto se encontraba vinculado a la legislación preexistente, y que en ese sentido el Legislativo carecía de facultades para modificar, enmendar o rechazar el presupuesto— se contradice con el derecho interno, pues tanto la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, como la Constitución, aunque limitan el derecho de los legisladores, brindan la posibilidad de modificar el proyecto de Presupuesto de Egresos; igual ocurre con las leyes de ingresos que llegan a modificar la legislación tributaria existente. Lo expuesto significa que en México la doctrina nacional no percibió las consecuencias jurídicas y políticas de la aceptación de la teoría dualista de la ley, principalmente la de entender que el presupuesto es una legislación vinculada y subordinada a la legislación preexistente, con consecuencias muy graves desde el punto de vista constitucional respecto a la labor legisladora y fiscalizadora del Poder Legislativo. En realidad en nuestro país, ni en su vertiente de egresos ni en la de ingresos, el presupuesto es legislación vinculada a la preexistente. Lo único que a nuestro entender en este renglón resulta inadecuado, es el hecho de que a nivel constitucional no se exprese con claridad el derecho del Legislativo a rechazar, enmendar o a aprobar el presupuesto, parcial o totalmente.

Cuarto. Las razones anteriores nos deben llevar a concluir que la labor del Legislativo en la materia presupuestaria no sólo es de control sino de legislación, y que estas dos funciones deben realizarse plenamente. Los presupuestos al aprobarse por el Legislativo son actos enteramente legislativos, puesto que en las cámaras existe la posibilidad de enmendar, modificar o rechazar el presupuesto, aunque la Constitución no exprese con claridad la profundidad de ese derecho del Legislativo, situación que obliga a una reforma constitucional en este sentido.

Si afirmamos que el proyecto de presupuesto puede ser rechazado por la Cámara de Diputados, surge la cuestión del mecanismo o procedimiento constitucional para resolver la controversia entre Poder Legislativo y Ejecutivo, pues actualmente la Constitución no prevé mecanismo de solución, salvo el contemplado por el artículo 75 de la norma fundamental que indica que en materia de retribuciones a empleos previstos en la ley, no se podrán omitir los salarios de los funcionarios, pues en ese caso se tendrán por tales los previstos en el presupuesto anterior. Esto es, en México a diferencia del derecho de otras naciones, no hay norma

constitucional que establezca algún arreglo institucional para el diferendo Legislativo *versus* Ejecutivo. Podría establecerse, por ejemplo, la prórroga del presupuesto del ejercicio anterior, sistema denominado de la reconducción del presupuesto, o procedimientos alternativos como la concesión de créditos provisionales. También sería fundamental el que —dado el carácter presidencial de nuestro régimen político— en la Constitución se establecieran fórmulas de colaboración entre el Legislativo y el Ejecutivo para resolver las controversias en esta materia, puesto que en uno parlamentario el rechazo total del presupuesto por el parlamento puede propiciar consecuencias político-constitucionales como la dimisión del gobierno y, en su caso, la posible convocatoria a elecciones generales.

Otra cuestión fundamental que queda por dilucidar es la referida al derecho de veto del Ejecutivo sobre el presupuesto. Tena Ramírez y Jorge Carpizo,[25] sostienen que la facultad de vetar no existe respecto a resoluciones exclusivas de cada una de las cámaras, ni de las dos cuando se reúnen en asamblea única, ni de la Comisión Permanente, porque en ninguno de tales casos se trata de resoluciones del Congreso, y los poderes federales no tienen otras facultades que las expresamente concedidas por la Constitución. Igualmente se sostiene que los poderes de veto no son aplicables respecto a reformas constitucionales porque éstas son obra del poder revisor de la Constitución, órgano jerárquicamente superior al Congreso y al Ejecutivo. Sin embargo, la Constitución en su artículo 72 inciso *j*) textualmente expresa:

> El Ejecutivo de la Unión no puede hacer observaciones a las resoluciones del Congreso o de alguna de las cámaras, cuando ejerzan funciones de cuerpo electoral o de jurado, lo mismo que cuando la Cámara de Diputados declare que debe acusarse a uno de los altos funcionarios de la Federación por delitos oficiales. Tampoco podrá hacerlas al Decreto de convocatoria a sesiones extraordinarias que expida la Comisión Permanente.

Asimismo, el artículo 70 último párrafo indica, refiriéndose a la Ley Orgánica del Congreso, que no podrá ser vetada ni necesitará de promulgación del Ejecutivo Federal para tener vigencia, lo que a *contrario sensu* implicaría que todas las normas que expiden las cámaras y el Congreso pueden ser vetadas, salvo las que expresamente la Constitución indica que no pueden serlo, con lo que la resolución que emite la Cámara de Diputados sobre el presupuesto, desde mi punto de vista, sí puede ser vetada por el Ejecutivo. En todo caso, un instrumento tan importante en la democracia como es el veto del Ejecutivo, exige claridad en su regulación, y en la actualidad en vista a las distintas interpretaciones constitucionales, ésta deja mucho que desear.[26]

[25] Felipe Tena Ramírez, *Derecho constitucional mexicano*, Porrúa, México, 1980, pp. 262-263 y Jorge Carpizo, *El presidencialismo mexicano*, Siglo XXI Editores, México, 1994, p. 223.

[26] Jaime Cárdenas Gracia, *op. cit.*, p. 72.

REFORMA DEL PRESUPUESTO

El artículo 126 de la Constitución señala que: "No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior." Esta norma es la que permite reformar el Presupuesto de Egresos, ya sea porque el Ejecutivo lo solicite o porque actos del Poder Legislativo hagan indispensable la reforma.

La doctrina ha advertido el absurdo de que para reformar el presupuesto se exija la concurrencia de ambas cámaras y para su aprobación sólo sea necesaria la presencia de una de ellas: la de diputados. Este absurdo sólo puede explicarse al recordar que el actual artículo 126 fue aprobado sin tomar en cuenta que su antecedente de 1857 —el artículo 119— tenía sentido para la realidad unicameral que esa Constitución regulaba, y que al trasladarle a la Constitución del 17, no se consideró que la Carta Magna vigente prevé dos cámaras y no una. De esta manera, el procedimiento de reforma al presupuesto tiene las características completas de una ley, y paradójicamente la aprobación del presupuesto, como ya se ha comentado aquí, más parece un acto administrativo que uno enteramente legislativo.

La existencia de un artículo como el 126 da pie a sostener que se rompe con dos de los principios básicos y fundamentales del presupuesto; esto es, con el principio de universalidad y con el de unidad a los que antes se aludió. Con el principio de universalidad porque el presupuesto debe contener todos los ingresos y gastos del Estado y no dejar éstos a una ley posterior. Asimismo, el artículo 126 —en el cual se prevé que una ley posterior pueda modificar el presupuesto— deja abierta la posibilidad de autorizar nuevos gastos en instrumentos diversos, lo cual quebranta el principio de unidad que señala que el presupuesto debe ser único, excluyendo la posibilidad de anexos especiales o de emergencia para evitar que se pierda la visión de conjunto tan necesaria para conocer el estado de la economía de un país.

EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la encargada de autorizar los pagos con cargo al presupuesto y ella misma tiene la facultad de realizar materialmente los pagos a través de la Tesorería de la Federación.

La liquidación es un procedimiento tendiente a determinar el importe de un determinado gasto, una vez que éste ha sido comprometido. Todo compromiso se traduce en un crédito contra el Estado, y en consecuencia en una deuda que forzosamente tiene que pagar. Una segunda etapa es el ordenamiento, que es la autorización formal de pagar alguna cantidad determinada y, finalmente, el pago que de acuerdo con el artículo 26 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal le compete a la Tesorería de la Federación. Los pagos correspondientes a los poderes Legislativo y Judicial se efectuarán por conducto de sus

respectivas tesorerías. Los pagos correspondientes al Departamento del Distrito Federal y a los sectores desconcentrados se harán a través de sus propios órganos.

CONTROL DEL PRESUPUESTO

La idea de supervisar el destino de los fondos públicos es muy añeja y ha ido evolucionando paulatinamente, aunque hay que reconocer que no siempre al ritmo de la compleja hacienda pública con la que contamos en la actualidad. En este apartado nos referimos a los sujetos de control.

Sujetos de control

Cuando se hace referencia a una actividad bilateral o multilateral como el control, la primera pregunta que se sugiere es quién controla y a quién o qué se controla. En el caso que nos ocupa tanto el sujeto activo u órgano de control, como el sujeto pasivo son muy importantes y tienen consecuencias jurídicas fundamentales.

Sujeto activo del control

La clasificación del control que se basa en la ubicación del órgano que la lleva a cabo se divide en:

a) control interno. Se puede definir como aquel que debe realizar la propia administración; esto es, un órgano especializado encuadrado dentro del Poder Ejecutivo, pero situado jerárquicamente en una posición superior o por lo menos no dependiente orgánica ni funcionalmente de ninguna secretaría con el propósito de investigar, comprobar y, en su caso, informar sobre la legalidad, eficacia, eficiencia, objetivos, resultados, etcétera, del gasto público;
b) control externo de carácter político. Tiene dos vertientes: la política y la jurisdiccional. Cuando se lleva a cabo por el Poder Legislativo en ejercicio de las facultades que constitucionalmente le están asignadas, se le conoce como control político;
c) control externo jurisdiccional. Este tipo de control lo ejerce un órgano de carácter jurisdiccional, ya sea que se encuentre ubicado dentro del Poder Legislativo —conservando no obstante, plena independencia en el desarrollo de su función—, o se trate de una institución especializada situada orgánica y funcionalmente dentro del Poder Judicial.

Es importante mencionar que los tres tipos de sujetos activos de control son importantes y que no son excluyentes entre sí, ya que todos ellos tienen funciones distintas a la vez que complementarias. Las administraciones públicas modernas

requieren de un órgano interno, propio, que supervise su actuación en aras de un constante perfeccionamiento de su gestión; por otra parte, la aprobación del presupuesto y de la política financiera en general, tradicionalmente ha sido una facultad de control del Poder Legislativo que en la actualidad requiere de un mayor vigor; finalmente, la fiscalización de las cuentas públicas y su enjuiciamiento cierran el círculo virtuoso, necesario para un efectivo control.

Control interno

La situación político-económica imperante en 1982, más la dispersión orgánica de las funciones de control,[27] dieron lugar a que el entonces presidente Miguel de la Madrid enviara al Congreso, en diciembre de ese año, una iniciativa para crear la Contraloría General de la Federación, con lo cual se adicionó a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal el artículo 32 bis, en el cual quedaron consignadas, a partir del 1 de enero de 1983, las facultades de la nueva secretaría.

La Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo,[28] tiene, tal como lo dispone el artículo 37 fracciones I, V, VI, VII, IX, entre otras, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, competencia en materia de control, evaluación e inspección en el ejercicio del gasto público federal, y su congruencia con los presupuestos de egresos. A esa dependencia le corresponde vigilar el cumplimiento, por parte de las dependencias y entidades de la administración pública federal, de las disposiciones en materia de planeación, presupuestación, ingresos, financiamiento, inversión, deuda, patrimonio, fondos y valores. También tiene facultades para organizar y coordinar el desarrollo integral de las dependencias y entidades de la administración pública federal, y para realizar auditorías y evaluaciones, así como para opinar sobre los proyectos de normas de contabilidad y de control en materia de programación, presupuestación, administración de recursos humanos, materiales y financieros, y sobre los proyectos de normas en materia de contratación de deuda y de manejo de fondos y valores que formule la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el apartado en que analizamos los diferentes tipos de control, pudimos constatar que en el citado artículo 37 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal se le otorga a la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Adminis-

[27] Cabe destacar que en la etapa posrevolucionaria la primera Ley Orgánica de Secretarías de Estado de 25 de diciembre de 1917 creó el Departamento de Contraloría con una idea moderna: contar con un control interno, previo y unificado. Este departamento administrativo fue suprimido por un decreto de 22 de diciembre de 1932. A este respecto véase José Trinidad Lanz Cárdenas, *La Contraloría y el control interno en México*, 2a. ed., Fondo de Cultura Económica, Secretaría de la Contraloría General de la Federación, México, 1993, pp. 167-301.

[28] Por decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 28 de diciembre de 1994 la antigua Secretaría de la Contraloría General de la Federación cambió de denominación por la de Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo; asimismo, fue reformado el citado artículo 37.

trativo un amplio espectro de facultades de control que incluyen el control de legalidad, el de auditoría, el de gestión, etcétera.

Control externo de carácter político

El control externo del gasto público de carácter político lo tiene a su cargo principalmente la Cámara de Diputados, aunque también parcialmente la de Senadores al aprobar anualmente, como cámara revisora, la Ley de Ingresos. La fracción IV del artículo 74 constitucional señala que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente los presupuestos de egresos de la Federación, éste es el principal control de carácter previo con el que cuenta la cámara baja en nuestro país. Sin embargo, este control ha sido casi inexistente por las consideraciones que señalamos en el apartado referente a la naturaleza del presupuesto, y que se pueden resumir en las graves consecuencias que tiene el que en nuestro derecho positivo se haya dividido el presupuesto, en ley de ingresos y decreto de presupuesto como dos actos legislativos separados. Los ingresos y egresos deben estar en el mismo documento formal, no sólo por razones lógicas y prácticas que inciden en el mejor entendimiento del presupuesto, sino por razones políticas: para un mejor control y fiscalización.

La aprobación del presupuesto en México debería tener el carácter de ley. No debe olvidarse que la concepción dualista de la ley tenía un claro propósito político: limitar la acción del Legislativo para modificar y enmendar el presupuesto, y obligarlo por un deber jurídico constitucional a su aprobación pero no a su rechazo, es decir, la intervención del Legislativo se convierte en una simple formalidad, vacía de contenidos jurídicos. La labor del Legislativo en la materia presupuestaria debe ser legislativa en esa medida de control; estas dos funciones deben realizarse plenamente.

La Contaduría Mayor de Hacienda es el órgano técnico de la Cámara de Diputados encargado de revisar la Cuenta Pública del gobierno federal. En el desempeño de sus funciones está bajo el control de la Comisión de Vigilancia de la propia Cámara de Diputados.

Al frente de la Contaduría Mayor de Hacienda está un contador mayor que es designado por la Cámara de Diputados de una terna propuesta por la Comisión de Vigilancia. Dura en su encargo ocho años en los cuales es inamovible y puede ser reelegido por otros ocho años más.

Respecto de la Cuenta Pública dos son los documentos que elabora la Contaduría y en los cuales plasma los resultados de la fiscalización que realiza. El primero de ellos es un informe previo que remite a la Comisión de Presupuesto y Cuenta de la Cámara de Diputados, a través de la Comisión de Vigilancia, dentro de los diez primeros días del mes de noviembre siguiente a la presentación de la Cuenta Pública. Cabe recordar que por disposición del artículo 74 fracción IV la Cuenta Pública se presenta dentro de los diez primeros días del mes de junio. El segundo documento es el informe sobre los resultados de la revisión el cual envía la Contaduría Mayor de Hacienda a la Cámara de Diputados, por conducto de

la Comisión de vigilancia, dentro de los diez primeros días del mes de septiembre del año siguiente. Esto significa que solamente 20 meses después de que se cierra el ejercicio fiscal podemos conocer los datos sobre la fiscalización de la actuación gubernamental, lo cual en la mayoría de los casos en los que se detectan irregularidades resulta extemporáneo.

Como señalé, la Comisión de Vigilancia de la Contaduría Mayor de Hacienda tiene entre otras funciones la de proponer la terna para la designación del contador mayor, recibir el informe previo y el informe de resultados que le envíe la Contaduría Mayor de Hacienda. Sin embargo, tiene otra facultad cuyo análisis merece un comentario especial. La fracción tercera del artículo 10 de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda la faculta para ordenar a ésta la práctica de visitas, inspecciones y auditorías a las entidades comprendidas en la Cuenta Pública. Con esta facultad interviene en la gestión de la Contaduría Mayor de Hacienda, con lo cual rompe con el principio de autonomía de gestión y también quebranta el principio de imparcialidad, porque hay que recordar que todo órgano técnico, como lo es la Contaduría Mayor de Hacienda, para garantizar el efectivo cumplimiento de sus atribuciones debe cumplir con los principios de independencia e imparcialidad, por ello se exige que sus miembros no sean militantes activos de partido alguno. Por el contrario, los órganos políticos, como la Comisión de Vigilancia, sí tienen una integración partidista.

Control externo de carácter jurisdiccional

A la Contaduría Mayor de Hacienda difícilmente la podemos ubicar dentro del control externo de carácter jurisdiccional. El control externo de carácter jurisdiccional lo ejerce un órgano que posee este carácter ya sea que se encuentre ubicado dentro del Poder Legislativo o formando parte del Poder Judicial. La Contaduría Mayor de Hacienda nunca ha tenido jurisdicción. Esto es, tiene la función fiscalizadora pero le hace falta la de enjuiciamiento y con ella lo que se conoce como jurisdicción contable.

La jurisdicción es una actividad del Estado consistente en aplicar el derecho a los casos concretos y controvertidos, pudiendo hacer que sus resoluciones se impongan. La Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda en su artículo 3 fracción IX señala que tiene facultades para promover ante las autoridades competentes el fincamiento de responsabilidades. Asimismo, dentro de las atribuciones del contador mayor (artículo 7) se consignan las de formular los pliegos de observaciones y promover ante las autoridades competentes el fincamiento de responsabilidades, y el pago de daños y perjuicios causados a la Hacienda Pública Federal. Esto confirma que la Contaduría Mayor de Hacienda tiene una labor de análisis, pero no jurisdiccional porque no es autoridad competente para decir el derecho mediante resoluciones que tengan *imperium*.

El presidente Ernesto Zedillo anunció el 1 de septiembre de 1995, en el mensaje que presentó como motivo de su Primer Informe de Gobierno, la creación de un nuevo órgano de control. Posteriormente, el 28 de noviembre de 1995 envió al

Poder Legislativo una iniciativa para reformar los artículos 73, 74, 78 y 79 de la Constitución, con la finalidad de crear un órgano denominado Auditoría Superior de la Federación. En esta iniciativa claramente se señala que la Auditoría Superior de la Federación tiene facultades para determinar los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de las entidades públicas federales y fincar directamente a los responsables las indemnizaciones y sanciones pecuniarias correspondientes (párrafo tercero del artículo 79 propuesto).

Toda jurisdicción se identifica por su objeto y en la contable el resultado de la fiscalización ha de conllevar la declaración de regularidad en el manejo de fondos públicos o la declaración cuantificada e individualizada de la responsabilidad patrimonial en que haya podido incurrirse, así como la exigencia coactiva.

La obligación de rendir cuentas es una obligación de hacer que puede convertirse en una de dar en una doble vertiente:

a) por incumplimiento, es decir, porque no se haya elaborado la cuenta o porque su formulación haya sido insuficiente; y
b) la discrepancia de la expresión documental respecto de la realidad que pretende describir.

En ambos casos surge la responsabilidad contable.

Para delimitar la jurisdicción contable de otras con las cuales colinda es pertinente destacar algunas de sus características. Se ha dicho [29] que se trata de una jurisdicción necesaria, improrrogable, exclusiva y plena. Necesaria, porque actúa permanentemente y sin excitación de parte; improrrogable, porque la voluntad de los interesados carece de eficacia para excluir, condicionar o paralizar su actuación; exclusiva, porque en las materias que le están atribuidas conoce de todas las cuestiones que se susciten con absoluta preferencia respecto de los demás órdenes jurisdiccionales; plena, porque dentro del ámbito de su competencia objetiva conoce tanto de los hechos como de sus implicaciones jurídicas y porque no se limita a comprobar la legalidad de los actos enjuiciados sino que incluso puede ponderar, por ejemplo, su adecuación a los objetivos que la justifican.

Sujeto pasivo del control

Existen dos tipos de sujetos pasivos del control: las personas físicas y las personas morales, aunque es claro que el fincamiento de responsabilidades recaerá siempre en un individuo concreto.

Existen también dos formas para definir a los sujetos en los que recae el control:

a) la primera es, por su pertenencia a la administración pública federal, estatal o local según sea el ámbito de competencia del sujeto activo o a algunos de

[29] Véase Rafael de Mendizábal Allende, "La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas", en *El Tribunal de Cuentas en España*, obra colectiva, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, vol. I, pp. 63-111.

los otros dos poderes. Es así como el artículo tercero de la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, indirectamente, esto es, remitiendo al artículo 2 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, señala que las entidades que dicha institución supervisa tienen que tener dos características:

1. Pertenecer al Poder Legislativo, al Judicial, a la presidencia de la República, a las secretarías de Estado o a la Procuraduría General de la República, a organismos descentralizados, a empresas de participación estatal mayoritaria, a fideicomisos públicos.
2. Estar comprendido en la Cuenta Pública;

b) la segunda vía consiste en definir a las entidades sujetas a control por medio del gasto público, y es así como se señala que se puede fiscalizar a todas aquellas entidades que reciban, administren, o eroguen recursos públicos, independientemente de su carácter público o privado, y de su inclusión en el presupuesto y consiguientemente en la cuenta pública.[30]

Este segundo criterio tiene varias ventajas: la primera de ellas es que se cubre todo el universo patrimonial del Estado; la segunda, es que se desvincula el control de la cuenta pública, lo que permite fiscalizar a organismos que en la actualidad no forman parte del presupuesto y llevar a cabo el control casi en cualquier momento, excepto previamente; y la tercera es que abre la posibilidad de verificar la correcta aplicación de los subsidios, porque de lo contrario ésta es una materia en la que podemos estar en presencia de la impunidad en el gasto.

Hay que recordar que el artículo 108 constitucional determina que en los estados de la República los titulares de los tres poderes, esto es, los gobernadores, los diputados locales, los magistrados de los tribunales supremos de justicia locales y los consejeros de la judicatura cuando los haya, son responsables por violaciones a la Constitución, a las leyes federales, así como por el manejo indebido de fondos y recursos federales. Aunque no se incluye a los presidentes municipales y a los integrantes de los ayuntamientos, ésta es la vía jurídica para que a través del control interno sí se fiscalice el gasto público federal independientemente de que quien lo erogue sea una autoridad local. En este supuesto, en mi opinión para que exista un pleno respeto al federalismo deben establecerse mecanismos de coordinación con las entidades fiscalizadoras locales.

Tipos de control

En términos jurídicos, el control bajo sus diversas formas y facetas tiene un contenido preciso: hacer efectivo el principio de limitación de poder, esto es, todos los medios de control que existen en el Estado de derecho tienen la finalidad de evitar abusos y fiscalizar la actividad de los gobernantes y de las instituciones

[30] Esta segunda vía es muy importante porque es deseable que todos los organismos públicos se encuentren comprendidos en el presupuesto en cumplimiento del principio de universalidad.

de gobierno. Considero que el término control es el género aunque coloquialmente se utilicen como sinónimos voces que hacen referencia a sus especies: "inspección", "fiscalización", "intervención" y "supervisión".

Trasladada esta idea a la actividad financiera,[31] el control se puede definir como el proceso y efecto de supervisión de la actividad financiera de la hacienda pública. Es decir, la comprobación llevada a cabo por los órganos que constitucional y legalmente tienen asignadas esas tareas, con el propósito de que la actividad financiera del Estado se desarrolle de conformidad con los principios constitucionales y legales de un Estado democrático. Utilizar fondos públicos y ejercer la actividad económico-financiera, sin la debida fiscalización, inspección e intervención, equivale a ejercer el poder sin responsabilidad, lo que constituye un contrasentido en un Estado de derecho.

Desde un punto de vista económico-financiero, se han proporcionado interesantes clasificaciones de los tipos de control atendiendo a diversos criterios: *a*) el órgano competente; *b*) el momento en el cual se efectúa el control; *c*) su duración; *d*) su contenido; *e*) la ubicación del órgano de control; *f*) la extensión y, *g*) el órgano controlado. El profesor Albiñana García-Quintana[32] habla de: *a*) controles internos, externos y políticos; *b*) controles preventivos, concomitantes y posteriores; *c*) controles de legalidad y de eficacia; *d*) controles de ingresos y de gastos; *e*) controles propios e impropios; y *f*) controles jerárquicos y laterales.

Los controles pueden ser en cuanto al tiempo: de carácter previo, concomitantes, o de forma posterior:

a) cuando el control se realiza antes de que se lleve a cabo la actividad que se controla parece no presentar problemas y básicamente se centraría en el establecimiento de criterios y en la creación de normas que servirán de base para después realizar otro tipo de control, también puede consistir en una declaración sobre la oportunidad o conveniencia de realizar la actividad que se está juzgando;

[31] La actividad financiera no es un término unívoco, por lo contrario, se aplica indistintamente al conjunto de acciones relacionadas con los negocios, los bancos, la bolsa, etcétera; por este motivo queremos precisar el sentido en el que la utilizaremos a lo largo de este artículo: la actividad financiera se puede definir como el conjunto de actos que el Estado realiza para administrar su patrimonio, liquidar y recaudar los impuestos —contribuciones— y para conservar y gastar las sumas recaudadas. De acuerdo con la conocida tripartición de la actividad del Estado en legislativa, administrativa y judicial, se encuadra dentro de la actividad administrativa del Estado, pero a diferencia de ésta se trata de una mera función auxiliar para cumplir con los fines del Estado.

[32] César Albiñana García-Quintana, *El control de la Hacienda Pública*, Rialp, Madrid, 1971, pp. 201 y ss. Véase también Ángel L. Antonaya S., "Consideraciones críticas sobre el control parlamentario", en *Análisis de la Ley General Presupuestaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977; Cristóbal Aragón S., "El Tribunal de Cuentas y la Intervención General en control de la gestión económica del sector público", en *Control del sector público*, Madrid, 1979; Luis María Cazorla Prieto, "El control financiero externo del gasto público en la Constitución", en *Presupuesto y gasto público*, número 1, Madrid, 1979; José Luis García García, "Control (interno y externo)", en *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979; y Constantin X. Sarantopoulus, "Principios generales de control de las finanzas públicas", en *Trimestre Fiscal*, Guadalajara, núm. 36, diciembre de 1990, pp. 159-176.

b) el control que se lleva a cabo durante la ejecución del acto sí merece ya ciertas delimitaciones de tiempo. o lo que es lo mismo, ¿cuándo comienza el acto y cuándo acaba? Si estamos hablando del gasto público podemos decir no sin cierta arbitrariedad que comienza con la aprobación del presupuesto y termina con la presentación de la cuenta pública, pero por qué no decir que termina en el momento que se ejerció aún antes de la elaboración de la cuenta pública. Así cada acto financiero tiene diferentes tiempos. Sin embargo, una posible solución es determinar como límite el año fiscal, toda comprobación durante él es concomitante;

c) el control *a posteriori*, se encuentra en estrecha relación con el anterior en tanto depende del momento en que se consideró que ha terminado el acto, para comenzar el control *ex-post*.

Esta discusión que parece no tener consecuencias prácticas sí las tiene porque, como antes destacábamos, no se debe limitar el control exclusivamente a la cuenta pública y el órgano externo de carácter técnico puede investigar otros actos aún antes de la presentación de la misma.

Es necesario delimitar el contenido del control para precisar sus alcances. Los diferentes controles se pueden relacionar con las ramas del conocimiento que intervienen, concretamente, la jurídica, la económica, la contable y la política:

a) control de legalidad. El control jurídico o de legalidad debe atender a criterios formales exclusivamente, es decir, determinar si la recepción, administración y erogación de recursos públicos se realizó de conformidad con las normas aplicables. Se trata siempre de un control *a posteriori*;

b) control de gestión. El control funcional o de gestión se puede dividir en dos:

1. El control de eficiencia que tiene por objeto la comprobación de la eficiencia del funcionamiento en el ámbito económico-financiero de los entes públicos estatales así como de los privados, en cuanto perceptores de algún género de recurso público. El control de eficiencia debe estar basado en el análisis costo/beneficio del funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los gastos públicos. El control de eficiencia se introduce en el campo económico y ya no se compara la actividad con la norma, sino con conceptos como productividad, rendimiento y costo. El acento se pone más en el aspecto de evaluación que en el de control en su acepción de fiscalización.
2. El control de eficacia o de objetivos que supervisa el cumplimiento de los fines para los cuales se autorizó la utilización de los recursos públicos. Puede ser un control concomitante o *a posteriori*;

c) control de auditoría. Se trata de un procedimiento que tiene por finalidad verificar la exactitud de los datos presentados por los que tienen a su cargo el gasto público. En este punto hay que destacar que se trata básicamente de un control de tipo contable. Es importante mencionar que es básicamente un control *a posteriori*, aunque como antes señalamos puede considerar-

se la posibilidad de que se dé antes de la presentación formal de la cuenta pública;

d) control de oportunidad. Existen dos vertientes: una de carácter político y otra económica, esto significa que se puede determinar la conveniencia u oportunidad de realizar un acto desde un punto de vista político, o aplicando criterios exclusivamente económicos. Es claro que a un órgano técnico no le corresponde el control de oportunidad de corte político, pero que éste no debe perderse de vista por parte del Poder Legislativo. Es un control previo y excepcionalmente concomitante o *a posteriori*.

La evolución del presupuesto no ha estado siempre en consonancia con la del derecho que la regula. En la actualidad los avances tecnológicos aunados al crecimiento del aparato gubernamental reclaman un derecho presupuestario más complejo.

En cuanto a la elaboración del presupuesto, es necesario que tanto los ingresos como los gastos se consoliden en un solo documento. Por lo que se refiere a la aprobación del presupuesto, sería conveniente definir claramente la naturaleza del mismo, con el objeto de que no quede duda que la Cámara de Diputados, o el órgano encargado de aprobarlo, puede asimismo rechazarlo. Por otra parte, sería oportuno considerar mecanismos para la solución de los conflictos que pudieran presentarse en el supuesto de un rechazo.

La iniciativa que envió el presidente Zedillo para reformar el órgano de control, denota que en esta materia los cambios son más apremiantes. Es importante revisar todo el esquema de control, tanto el interno como el externo. Dentro de este último no debe olvidarse el control externo de carácter político que tradicionalmente ha sido tan débil en nuestro país y que tiene tanta relevancia en otros. Ésta sería, en mi opinión, la mejor manera de fortalecer el Poder Legislativo. En este sentido podrían ampliase los plazos para la presentación del presupuesto y reducirse el tiempo de entrega de la Cuenta Pública, y de los informes preliminares y de resultados del órgano de control. También sería importante introducir el control concomitante, esto durante el ejercicio presupuestario.

Por lo que se refiere al órgano externo de control sería importante que se le otorgaran facultades jurisdiccionales, que se garantizara su autonomía presupuestaria y de gestión, la apoliticidad de sus miembros, un adecuado régimen de inmunidades y la obligación de informar a los ciudadanos de las actividades que se desarrollan, así como de poner a su disposición la información con la que se cuenta, entre otros aspectos.

Bibliografía

Albrech,William F., *Economics*, Prentice Hall, Nueva Jersey, 1974.

Banco de México, *Indicadores económicos*, México, agosto de 1987, febrero de 1992 y agosto de 1995.

———, *Informe Anual 1991*.

———, *Informe Anual 1992*.

———, *Informe Anual 1993*.

———, *Informe Anual 1994*.

———, *The Mexican Economy*, México, 1991.

Betram, Pierre. *Les Systèmes Fiscaux*, PUF, París, 1981.

Bird, Richard y Oldman, Oliver (coord.), *Readings in Taxation in Developing Countries*, The John Hopkins Press, Baltimore, 1964.

Bodino, Jean, *Six Livres de la République*, París, Maspero, 1948, libro VI, capítulo 2, pp. 655-692.

Brennan, Geoffrey y Buchanan, James, *The Power to Tax*, Cambridge University Press, Cambridge, 1980.

Buchanan, James M. y Flowers, Marilyn R. *The Public Finance*, 6a. ed., Irwin, Homewood, Ill., 1987.

Cámara de Diputados, *Modificaciones a la Ley de Ingresos para 1995*, México, enero de 1995.

Carballo Balvanera, Luis, "El principio constitucional de justicia fiscal. Principios tributarios constitucionales" en: *Tribunal Fiscal de la Federación*, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domec México, México, agosto de 1992.

Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Finanzas nacionales y finanzas estatales, mecanismos de conciliación*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1992.

———, "Impuesto a las nóminas e impuesto al activo de las empresas, ¿inconstitucionales?", en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año XXIV, núm. 72, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, septiembre-diciembre de 1991.

———, *Imposición a la riqueza en México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1983.

———, *Imposición a la riqueza en México*, UNAM, Mexico, 1983.

——— *et al.*, *Derecho fiscal*, UNAM, México, 1991.

Clement, N., *Economía. Enfoque América Latina*, McGraw-Hill, México, 1979.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, McGraw-Hill, México, 1996.

Doernberg, Richard L., *International Taxation in a Nut Shell*, West Publishing, EUA, 1989.

Due, John F., *Government Finance*, 3a. ed., Richard D. Irwin Inc., Homewood, Ill., 1963.

Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de las finanzas públicas*, Porrúa, México, 1974.

Floris Margadant, Guillermo, *Introducción a la historia del derecho mexicano*.

García Máynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, 38a. ed., Porrúa, México, 1986.

Girón González, Alicia. *Cincuenta años de deuda externa*, IIEC/UNAM, México, 1991, p. 225.

Guerrero Lara, Ezequiel y Guadarrama, Enrique (comp.), *La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia (1917-1984)*, UNAM, México, 1986.

Gurría, José Ángel, *La política de deuda externa de México, 1982-1990*, México, enero de 1991.

Hansen, Alvin, *Política fiscal y ciclo económico*, Fondo de Cultura Económica, México, 1973, p. 137.

Hicks, Ursula K., *The Finance of British Government, 1920-1936*, Oxford University Press, Londres, 1938.

Hoyo D'Addona, Roberto, "Las participaciones en la coordinación fiscal", en *Investigación Fiscal*, México, núm. 3, mayo-junio de 1982.

———, "Las facultades de imposición de la Constitución Política", en *Curso de Especialidad en Derecho Fiscal*, Universidad Panamericana, Escuela de Derecho, 1979.

Macro Asesoría Económica, *Realidad económica de México*, México, 1991.

Manrique, Irma, "América Latina: reestructuración financiera y autonomía de la banca central", en *Problemas del Desarrollo. Revista Latinoamericana de Economía*, octubre-diciembre de 1994.

Miguel Calzado, María Jesús de, "El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en México", en *El derecho en México. Una visión de conjunto*, t. II, UNAM, México, 1991.

———, "Nuevo Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal", en *Consultorio Fiscal*, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM, año 3 núm. 27.

——— y Beyer De Roalandini, Carmen, "La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de impuestos 1917-1985. La doble imposición y la coordinación fiscal", Tribunal Fiscal de la Federación y UNAM, México, 1986.

Molesworth, J., *English Works ok Thomas Hobbes*, Molesworth, Londres, 1951, vol. VI, capítulo 1, pp. 10-22.

Musgrave, Richard A. y Musgrave, Peggy B. *Public Finance in Theory and in Practice*, 6a. ed., Irwin Homewood, Illinois, 1987.

———, *Public Finance in Theory and Practice*, 4a. ed., McGraw-Hill Book Company, New York, 1984.

———, *Public Finance in Theory and Practice*, 4a. ed., McGraw-Hill Book Company, New York, 1985.

Nacional Financiera, "Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para 1994", en *El Mercado de Valores*, núm. 18, diciembre de 1993.

———, "México: operaciones de intercambio de deuda pública", en *El Mercado de Valores*, núm. 3, marzo de 1995.

———, *El Mercado de Valores*, núm.7, julio de 1995.

———, *El Mercado de Valores*, núm.1, enero de 1996.

Newmark, Fritz, *Introducción a la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

Pérez de Ayala, *Las ficciones del derecho tributario*, Derecho Financiero, Madrid, 1978.

Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000, en *Diario Oficial de la Federación*, 31 de mayo de 1995.

Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, Trillas, México, 1983.

Sáenz Arroyo, José, *et al.*, *Técnica legislativa*, Porrúa, México, 1988.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, datos de la Dirección de Estadística Hacendaria de marzo de 1995.

———, *Estadísticas oportunas de finanzas públicas*, México, 2° trimestre de 1995.

———, *Ley de Ingresos de la Federación para 1996*, en *Diario Oficial de la Federación*.

Seligman, E. R., "Finanzas Públicas", en *Encyclopedia of Social Sciences*, Nueva York, vol. 12, p. 641.

Smith, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones*, Fondo de Cultura Económica, México, 1952, libro V, capítulo 3.

———, "Of Public Credit", en *Essays and Treatises on Several Subjets*, Londres, vol. II, pp. 134-142.

Somers, Harold M., *Finanzas públicas e ingreso nacional*, 2ª ed., Fondo de Cultura Económica, México, 1961.

Tena Ramírez, Felipe, *Derecho constitucional*, Porrúa, México, 1987.

Zedillo, Ernesto, "Prospects for Growth", en *World of Development*, vol. 14, agosto de 1986.

Legislación

Legislación bancaria, Porrúa, México, 1995.

Ley Aduanera.

Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica.

Ley de Coordinación Fiscal.

Ley de Ingresos de la Federación.

Ley del Impuesto al Activo de las Empresas.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Ley del Impuesto por el Uso o Tenencia de Vehículos.

Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley del Impuesto sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley, en los que Intervengan Empresas Concesionarias de Bienes del Dominio Directo de la Nación.

Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado.

Ley del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, McGraw-Hill, México, 1966.

Ley Federal de Derechos.

Ley General del Impuesto a la Exportación.

Ley General del Impuesto a la Importación.

Leyes de ingresos, y leyes de hacienda de cada una de la entidades federativas y del Distrito Federal.