

Segunda Parte

Introducción	69
--------------------	----

CAPÍTULO I

SUCINTA EXPOSICIÓN DE LOS LINEAMIENTOS GENERALES DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS EN MÉXICO

Impuesto sobre la renta	71
Imposición sobre la renta a nivel estatal	82
Problemas interjurisdiccionales de la múltiple imposición sobre la renta	84
Imposición sobre las ventas	86
Imposición sobre las ventas a nivel estatal	92
Imposición sobre la riqueza	96
Consideraciones finales	106

SEGUNDA PARTE

INTRODUCCIÓN

En esta segunda parte hallará el lector un panorama general de la forma que el problema de la múltiple imposición adopta en México.

En el primer capítulo se presenta un resumen de los principales impuestos tanto en el nivel federal como en el estatal. Por la misma naturaleza de este estudio no se desarrolla un estudio analítico de esos impuestos, sino que se dan únicamente los aspectos que originan, atenúan o en alguna forma se relacionan con la múltiple imposición. Por lo mismo, sólo se esboza el contenido de las leyes en lo que respecta a ingresos, exenciones, exclusiones, créditos y deducciones, que son los mismos conceptos que se mencionaron en cuanto a sus efectos ordinarios en la primera parte de este trabajo.

Se incluye este capítulo por la única razón de que al estar dirigido este trabajo a aquellos que no están familiarizados con la materia, se hace necesario proporcionarles los datos indispensables para comprenderla. Si eventualmente algún lector versado en el tema honrara este sencillo trabajo con su atención, hará muy bien omitiendo la lectura de este capítulo, que aunque imprescindible por la causa que se expone, resulta, aun mirándolo con benevolencia, cuando menos tedioso.

En el segundo capítulo se abordan propiamente los problemas derivados de la doble tributación en México, se exponen los esfuerzos que se han hecho para aliviarla y se dan sugerencias al respecto.

El análisis se desarrolla a base de planteamientos generales acerca de lo que de común tienen los problemas de todas las entidades, sin particularizar respecto a ninguna en especial. El trabajo se concentra en el estudio del país considerado en su conjunto, pero sin olvidar que cada una de las regiones que lo integran se enfrenta a muy diversos problemas.

La diversidad de situaciones que se presentan en cada entidad obliga a tratar el tema atendiendo únicamente a los caracteres comunes. Una solución aceptable para una entidad puede ser inadmisibles para otra, y esto sólo cada entidad está en condiciones de saberlo y resolverlo. Además, estando tan ligada la situación fiscal a la fase de desarrollo social y económico, cualquier solución sugerida en un momento dado —aun perfecta si se quiere— pierde su funcionalidad cuando se altera la situación para la que fue preparada. Por lo mismo, las sugerencias que aquí se ofrecen son también generales; es probable que esta carac-

terística permita que, si alguien las lee y las toma en consideración, por su misma imprecisión puedan ser adaptables a diversos casos concretos.

Un aspecto que no debe pasar inadvertido es lo mutable de la materia que pretende estudiarse aquí. Varias leyes en vigor en marzo de 1971 —fecha en que se inició la investigación de la cual es producto esta obra— habían sido modificadas o estaban en vías de serlo en el mes de septiembre del mismo año en que se inició el proceso de revisión. Muchas más habrán sido modificadas y hasta derogadas antes de que alguien pueda leer estos renglones.

Previendo esa situación, el trabajo se estructuró sobre tendencias globales que permanecerán relativamente sin modificación, a menos que se altere la estructura económica y política del país. Las consideraciones así elaboradas serán susceptibles de ser aplicadas a situaciones que no fueron exactamente las existentes en el momento de enunciarlas.

Capítulo I

SUCINTA EXPOSICIÓN DE LOS LINEAMIENTOS GENERALES DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS EN MÉXICO

Impuesto sobre la renta. Impuesto al ingreso global de las empresas. Impuesto a productos del trabajo. Impuesto a productos del capital. Impuesto al ingreso global de las personas físicas. *Imposición sobre la renta a nivel estatal.* Problemas interjurisdiccionales de la múltiple imposición sobre la renta. Medios para neutralizar o aliviar la múltiple imposición. *Imposición sobre las ventas.* Impuesto federal sobre ingresos mercantiles. Sujeto, Objeto. Base del impuesto. Enajenación. Arrendamiento. Prestación de servicios, comisión y mediación mercantil. Ingresos no sujetos al impuesto. Exención. Tasa del impuesto. *Imposición sobre las ventas a nivel estatal.* Convenios de coordinación fiscal entre la Federación y los Estados. Modalidades de los convenios. Régimen al que se sujetan los Estados coordinados. *Imposición sobre la riqueza.* Impuesto predial. Valor catastral. Revaluación. Impuesto predial en el Distrito Federal. Objeto del impuesto. Sujetos del impuesto. Base del impuesto. *Impuesto sobre herencias y legados.* Régimen a partir de 1960. Régimen a partir de 1962. *Impuesto sobre donaciones.* Ley del impuesto sobre donaciones para el Distrito Federal y Territorios Federales. Objeto del impuesto. Participación en el impuesto. Ley del impuesto federal sobre donaciones. Objeto del impuesto. Aplicación del impuesto. Consideraciones finales.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Por lo que toca al impuesto sobre la renta, grava los ingresos “en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes del producto o rendimiento del capital, del trabajo o de la combinación de ambos”.¹⁶

La ley distingue entre los ingresos percibidos por empresas y personas físicas, y de los recibidos por éstas, distingue entre los que derivan del capital y del trabajo.

Impuesto al ingreso global de las empresas. Quedan gravadas por el impuesto al ingreso global de las empresas, los “ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que provengan de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca”.¹⁷

La base del impuesto es “el ingreso global de la empresa, que es la

¹⁶ Ley del impuesto sobre la renta, art. 1º.

¹⁷ *Ibidem*, art. 16.

diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley".¹⁸

Las deducciones son las siguientes:

"I. Las devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones efectuadas durante el ejercicio;

"II. El costo de las mercancías o de los productos vendidos;

"III. La depreciación de activos fijos tangibles y la amortización de los intangibles y de gastos y cargos diferidos;

"IV. La amortización de pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores;

"V. Las pérdidas de bienes del causante por caso fortuito o fuerza mayor;

"VI. Las pérdidas por créditos incobrables;

"VII. La creación e incremento de reservas para pensiones o jubilaciones del personal;

"VIII. Los gastos normales y propios del negocio;

"IX. La diferencia entre los inventarios inicial y final de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere el mayor, tratándose de causantes dedicados a la ganadería."¹⁹

Cálculo del impuesto. El impuesto se calcula aplicando al ingreso global gravable del ejercicio, el impuesto determinado conforme a una tarifa formada por cuatro columnas. Las dos primeras señalan los límites inferior y superior de ingreso al que se aplica el impuesto, que combina una cuota fija con un porcentaje aplicable sobre la cifra que presente la diferencia entre el ingreso global gravable y el límite inferior que señala la tarifa. El impuesto más elevado se aplica a los ingresos globales gravables de \$500,000.00 en adelante, y consiste en una cuota fija de \$210,000.00 más un porcentaje de 42% sobre el excedente del límite inferior. La tarifa es progresiva; la cuota fija se inicia en \$75 para causantes entre los \$3,500 y \$5,000 de ingreso gravable, y el porcentaje se inicia con 5% para los ingresos gravables entre \$2,000 y \$3,500.

De la cantidad de impuestos que resulte de la aplicación de la tarifa, los causantes dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería o pesca reducirán el 40%; si industrializan sus productos, la reducción se limita al 25%.

Si además de esa actividad realizan actividades comerciales o industriales en las que obtengan como máximo el 50% de sus ingresos, harán una reducción de 25% al impuesto calculado.

Si los causantes están dedicados exclusivamente a la edición de libros harán una reducción del 50% del impuesto a pagar.

Régimen al que se sujetan los causantes menores. Cuando se trate de

¹⁸ *Ibidem*, art. 18.

¹⁹ *Ibidem*, art. 20.

causantes menores —aquellos sujetos al impuesto a las empresas con ingresos brutos inferiores a \$500,000.00—,²⁰ a los ingresos brutos se aplicará un porcentaje que varía de 3% a 30% de acuerdo con la actividad desarrollada, para determinar por estimación cuál es su ingreso global gravable. Al ingreso global gravable que resulte de esta operación se aplica la tarifa ya mencionada.²¹

Impuesto a productos del trabajo. El impuesto al ingreso de las personas físicas distingue con tratamientos diferentes los rendimientos percibidos como productos del trabajo y del capital.

El impuesto sobre productos del trabajo grava los ingresos en efectivo o en especie que se perciban como remuneración del trabajo personal, ya sea que éste se realice bajo la dirección y dependencia de un tercero o en el ejercicio libre de una profesión, arte, oficio o actividad técnica, deportiva o cultural.²²

Los que perciban ingresos en el ejercicio libre de una profesión o actividad técnica pueden deducir de sus ingresos la amortización de los activos intangibles y de gastos y cargos diferidos y la depreciación de construcciones y maquinaria, equipo, muebles y transporte con los porcentajes autorizados por la ley, así como los gastos normales y propios de la actividad desarrollada.

Los causantes pueden optar entre deducir los conceptos anteriores, con la correspondiente comprobación, o deducir el 20% de los ingresos brutos percibidos en el año de calendario.

Quienes presten servicios bajo la dirección o dependencia de un patrón no pueden hacer ninguna deducción de sus ingresos.

Cálculo del impuesto. La base gravable para efectos de productos del trabajo es la suma de los ingresos percibidos en el año de calendario, por uno o ambos conceptos —trabajo asalariado o desarrollado en el ejercicio de una profesión—, hechas las deducciones respectivas en este último caso.

La base del impuesto es el 80% de esa cantidad, si el ingreso acumulado no excede de \$150,000.00. Si excede, la base gravable es el 80% de los primeros \$150,000.00 y el 100% del excedente.

Los trabajadores asalariados que presten sus servicios a una sola persona, harán el pago del impuesto mediante retenciones y enteros mensuales que haga aquélla; tales retenciones y enteros tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, cuya base y fijación en cantidad líquida la hará el mismo patrón.

Las retenciones se harán aplicando a la totalidad de los ingresos

²⁰ *Ibidem*, art. 32, fracción V.

²¹ *Ibidem*, art. 36.

²² *Ibidem*, artículos 48 y 49.

mensuales, las cuotas señaladas en una tarifa progresiva que señala una cuota fija de \$9.50 más 3.10% sobre el excedente del límite inferior, para ingresos comprendidos entre los \$500 y \$600. El renglón más alto, para ingresos de \$30,000 en adelante, establece una cuota fija de \$6,802.10 y un porcentaje aplicable al excedente sobre el límite inferior de 35%.

Quienes presten servicios, simultánea o sucesivamente, a más de un patrón, podrán optar por presentar por sí mismos la declaración anual, acumulando todos los ingresos percibidos para determinar la base gravable y acreditando del impuesto que resulte, el monto de los pagos provisionales retenidos por los diversos patrones. O pueden optar por comunicar a la última persona a quien prestaron servicios, o a aquella que cubra la remuneración más alta, el monto de las demás prestaciones y retenciones a fin de que esta persona calcule el impuesto que corresponda al total de las percepciones acumuladas.

Quienes perciban ingresos en el desarrollo de una actividad independiente, efectuarán los pagos provisionales cancelando estampillas en los recibos que expidan al recibir honorarios y otras remuneraciones. El monto del pago provisional se calcula aplicando al 80% de cada percepción, una tasa del 5%.

Impuesto a productos del capital. El objeto del impuesto sobre productos o rendimientos del capital son los ingresos en efectivo o en especie percibidos por los siguientes conceptos:

"I. Ingresos procedentes:

- "a) de intereses provenientes de toda clase de actos, convenios o contratos.
- "b) de las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas, cuando éstas no se presten por instituciones legalmente autorizadas.
- "c) de toda clase de inversiones hechas en compañías extranjeras que no operen en el país.
- "d) de actos o contratos por medio de los cuales, sin transmitir los derechos respectivos, se permita la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, las entidades federativas y los municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.
- "e) de la cesión o aportación total o parcial de derechos sobre concesiones, permisos, autorizaciones o contratos, otorgados por las entidades a que se refiere el inciso d) de esta fracción o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.
- "f) de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo.
- "g) de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta del concesionario, explotador o superficiario.
- "h) de la explotación de derechos de autor.
- "i) de inversiones u operaciones de cualquier clase siempre que los mismos no se encuentren gravados conforme a otras disposiciones de esta ley, ni expresamente exceptuados por la misma.

“II. De intereses procedentes de toda clase de bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación no inmobiliaria.

“III. De ingresos obtenidos por enajenación de inmuebles urbanos o valores mobiliarios.

“IV. De ingresos procedentes de arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

“V. Ingresos procedentes de ganancias susceptibles de distribuirse o distribuidas por las empresas, en los siguientes casos:

“a) de las ganancias que distribuyan toda clase de empresas establecidas en el país.

“b) de las ganancias susceptibles de distribuirse cuando no se hayan invertido en activos fijos tangibles destinados directamente a actividades industriales, durante el ejercicio en que se hubiere generado la ganancia, o durante el siguiente.

“c) de las ganancias que deban distribuir las sucursales de empresas extranjeras establecidas en la República, así como de sus agencias.”²³

Están exentos del pago del impuesto:

“I. Los intereses pagados a depositantes por las cajas de ahorro o por los bancos de depósito o las instituciones de ahorro.

“II. Los intereses provenientes de bonos y obligaciones que emitan instituciones de crédito internacionales, de las que sean accionistas el gobierno mexicano o alguna institución nacional de crédito.

“III. Los intereses provenientes de bonos emitidos por el gobierno federal, en moneda extranjera, en los que se establezca la franquicia de este impuesto.

“IV. Los ingresos por derechos de autor de obras científicas, artísticas, literarias, o en general de interés cultural que perciban directamente los autores.

“V. Los rendimientos de los valores a que se refiere la fracción II del artículo 60, cuando tratándose de rendimientos simples la tasa no exceda de 7% anual sobre el valor nominal del título o cuando, tratándose de rendimientos capitalizados la tasa media no exceda del 7.2% anual.

“VI. Los dividendos que distribuyan las sociedades de inversión autorizadas para operar conforme a la ley respectiva.

“VII. Los llamados dividendos o intereses que las instituciones de seguros, como procedimiento de ajuste de primas, paguen o compensen a sus asegurados de conformidad con las pólizas respectivas.

“VIII. La participación que los trabajadores perciban en las utilidades de las empresas.”²⁴

Base para el pago del impuesto a los ingresos señalados en la fracción I del artículo 60. La base para el pago del impuesto corresponde a los ingresos señalados en la fracción I del artículo 60²⁵ de los incisos d) a g), es el ingreso total efectivamente percibido por el causante durante

²³ *Ibidem*, art. 60

²⁴ *Ibidem*, art. 62.

²⁵ *Ibidem*, art. 64.

el año de calendario. Los ingresos que procedan de los incisos *d)*, *f)* y *g)* se consideran gravables en su totalidad; los que procedan del inciso *e)* sólo por la diferencia entre el precio de la cesión o el valor que se fije a la aportación y al costo comprobado de la concesión, permiso, autorización o contrato.

Base para el pago de ingresos señalados en la fracción II del artículo 60. Tratándose de intereses procedentes de toda clase de bonos, certificados de instituciones de crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación no inmobiliaria,²⁶ la base del impuesto será el total de los que se perciban, pero del impuesto que resulte de aplicar una tarifa progresiva que va del 2% cuando el interés no exceda de 8%, a un impuesto del 10% cuando excede el interés de 15%; se harán los ajustes necesarios para que el producto neto del título no sea inferior a 7% anual si se trata de rendimientos simples o del 7.2% anual si fueren capitalizados y para que el producto neto del título en cada uno de los renglones de la escala contenida en ese artículo no sea inferior al máximo que corresponda conforme al renglón inmediato anterior.

Base para el pago del impuesto sobre los ingresos señalados en la fracción III del artículo 60. La base para el pago del impuesto por el ingreso obtenido de la enajenación de inmuebles urbanos,²⁷ es la diferencia entre el valor en la fecha de adquisición y el valor en el momento de hacerse la enajenación. Si el inmueble fue adquirido antes del primero de enero de 1962, se considerará la diferencia entre el valor que tuviera en esa fecha y el del monto de la enajenación.

De la diferencia que resulte pueden deducirse:

- los impuestos, derechos y gastos notariales por escrituras de adquisición que se efectúen a partir del primero de enero de 1962, y por escrituras de enajenación pagados por el sujeto del impuesto;
- los impuestos o derechos locales de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten el inmueble, pagados entre el primero de enero de 1962 y la fecha en que se realice la enajenación, o entre las fechas de enajenación o adquisición, según sea el caso;
- el importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble, durante los periodos antes mencionados, excepción hecha de los gastos de conservación,
- y las pérdidas que sufra el causante en el ejercicio fiscal en el que

²⁶ *Ibidem*, art. 67.

²⁷ *Ibidem*, art. 68.

se realice la enajenación o en los cinco años inmediatos anteriores, con motivo de la enajenación de otros inmuebles urbanos.²⁸

La base del impuesto será la ganancia obtenida determinada de acuerdo con lo dicho anteriormente, y ajustada a la cifra que resulte de aplicar una escala de acuerdo con el tiempo transcurrido entre la adquisición y la enajenación. La escala va desde menos de dos años de haber poseído el inmueble, hasta más de 10 años de posesión, y el porcentaje acumulable es decreciente: de 80% para la posesión menor de 2 años hasta 20% si la posesión es de 10 años. Las ventas de inmuebles poseídos por más de 10 años no se gravan.

La ganancia derivada de la venta de la casa que haya sido domicilio del causante por más de dos años no se grava, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, si dentro del año siguiente a la enajenación se invierte el importe de la misma en la adquisición de otro inmueble para establecer su domicilio.

De acuerdo con el Artículo 49 de la Ley de Ingresos para el ejercicio de 1971, las personas físicas no causan el impuesto a que se contrae la fracción III del artículo 60 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sobre las utilidades derivadas de la enajenación de valores mobiliarios públicos o privados emitidos en el país.

Base para el pago del impuesto señalado en la fracción IV del artículo 60. La base para el impuesto sobre ingresos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos,²⁹ será la que resulte de reducir de las rentas el 30% de las mismas, por concepto de contribuciones locales, depreciación, reparaciones y otros gastos. En el caso del subarrendamiento sólo es deducible el importe de las rentas que pague el arrendatario al arrendador. El impuesto va del 0.14% si se trata de rentas congeladas, al 0.75% por rentas menores de \$700 mensuales, y a 5% para rentas que excedan de esa cantidad.

Base para el pago del impuesto señalado en la fracción V del artículo 60. El impuesto sobre ingresos procedentes de las ganancias que distribuyan las empresas,³⁰ se causará, tratándose de sociedades mexicanas:

- sobre las utilidades distribuidas;
- sobre las diferencias entre las cuotas de reembolso que corresponden a los socios en caso de liquidación o de la reducción del capital social, y el monto de sus aportaciones.
- sobre las utilidades susceptibles de ser distribuidas por la empre-

²⁸ *Idem*, art. 69.

²⁹ *Ibidem*, art. 72.

³⁰ *Ibidem*, art. 73.

sa que no se repartan entre los socios o trabajadores ni se reinviertan en activos fijos tangibles destinados directamente a actividades industriales o al pago de pasivos que se contraigan para adquirir dichos activos.

Tratándose de agencias o sucursales de empresas extranjeras que operen en el país:

- sobre la diferencia que resulte de deducir del ingreso global gravable de dichos sujetos, el impuesto al ingreso global gravable de las empresas.
- y sobre las participaciones que de la utilidad de la empresa corresponden a obligacionistas u otros.

No causan el impuesto:

- los dividendos que distribuyan las sociedades de inversión, autorizadas para operar conforme a la ley respectiva;
- los llamados dividendos o intereses que las instituciones de seguros, como procedimiento de ajuste de primas paguen o compensen a sus asegurados de conformidad con las pólizas respectivas;
- la participación que los trabajadores perciban en las utilidades de las empresas (que está gravada como producto del trabajo).

Al ingreso global gravable obtenido por cada sujeto en un año de calendario se aplica el impuesto establecido en una tarifa estructurada como las anteriores, aplicando a los ingresos gravables contenidos entre un límite inferior y uno superior, un impuesto compuesto de una cuota fija y un porcentaje aplicable sobre el excedente entre el ingreso gravable y el límite inferior.

En este caso, los ingresos hasta de \$180,000 están sujetos únicamente a un impuesto del 15%. Los ingresos comprendidos entre esa cantidad y \$270,000, a una cuota fija de \$27,000 y a un porcentaje de 17.5% sobre el excedente del límite inferior, y cuando excedan de esa cantidad, están afectos a una cuota fija de \$42,750 y a un 20% sobre el excedente.

Cálculo del impuesto para productos del trabajo y del capital. La base gravable determinada tanto para efectos del impuesto sobre productos del trabajo o del capital, se sujeta a una tarifa progresiva común cuyo renglón inicial se aplica a ingresos hasta de \$4,800 y el último renglón se aplica a ingresos entre \$240,000 y \$300,000, sujeto a una cuota fija de \$48,941.40, más un porcentaje de 31.65% del excedente sobre el límite inferior.

Cuando al aplicar esta tarifa a productos del trabajo se disminuya el ingreso total anual percibido por el causante a una cantidad inferior a \$6,000, o a la que resulte de multiplicar por 365 el salario mínimo general de la zona económica correspondiente, se rebajará el monto del impuesto en la cantidad necesaria para que no se reduzcan dichos mínimos.

Aunque el impuesto a los productos del trabajo se aplica sobre el 80% del ingreso —tratándose de ingresos de menos de \$150,000— y el impuesto a productos del capital, sobre el 100%, estos últimos como se ha visto están sujetos a exenciones, deducciones y ajustes que significan un tratamiento preferencial, especialmente si se les compara con los productos del trabajo prestado bajo la dependencia de un tercero, que causan el impuesto sobre el total de los ingresos, sin ninguna deducción posible.

Impuesto al ingreso global de las personas físicas. Cuando los ingresos percibidos en un año, sea por productos de trabajo o del capital³¹ —aun cuando procedan de una sola fuente— o de ambos, excedan de \$100,000, acumulando los ingresos de referencia en la proporción y con las deducciones señaladas para calcular los impuestos respectivos, quedan sujetos no a la tarifa a la que ya se hizo referencia, sino a la del impuesto al ingreso global de las personas físicas.

La base del impuesto será la diferencia que resulte entre los ingresos acumulables efectivamente percibidos durante el año de calendario y las exclusiones y deducciones autorizadas en el capítulo correspondiente.³²

Los ingresos acumulables son los comprendidos en los títulos respectivos al trabajo y al capital,³³ excepto:

- los productos del trabajo recibidos por concepto de antigüedad, retiro o indemnización por separación;
- los productos de la enajenación de inmuebles urbanos o de valores mobiliarios;
- los productos del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles cuando la renta mensual no exceda de \$700. Cuando exceda se acumulará el total del ingreso, hecha la deducción del 30% por los conceptos que se señalaron al hablar de los productos de capital.

De acuerdo con el artículo 4º de la Ley de Ingresos para el ejercicio de 1971, tampoco son acumulables:

- los ingresos procedentes de las ganancias susceptibles de distribuirse o distribuidas por las empresas;
- los intereses de valores emitidos por personas residentes en el país;

³¹ *Ibidem*, art. 77

³² *Ibidem*, art. 78.

³³ *Ibidem*, art. 80.

— los intereses provenientes de préstamos otorgados a las instituciones de crédito que legalmente operen en el territorio nacional, o de los depósitos constituidos en ellas.

Exclusiones y deducciones. De los ingresos acumulados pueden hacerse las siguientes exclusiones: ³⁴ \$6,000 por el propio contribuyente, \$3,000 por el cónyuge —si depende económicamente del causante— y \$1,500 por cada uno de los ascendientes y descendientes del causante que dependan económicamente de él.

Se consideran como dependientes económicamente a las personas mencionadas si no han tenido ingresos personales superiores a \$6,000 en el año de que se trate. Para que procedan las exclusiones debe comprobarse el parentesco y la dependencia económica.

Estas exclusiones tendrían sentido si se aplicaran al caso de contribuyentes con ingresos menores de \$100,000 pesos, sujetos a la tarifa para productos de capital y del trabajo. En este caso, considerando una familia promedio con cuatro hijos, resultaría una exclusión de \$15,000, con lo que un causante en los primeros siete renglones de la tarifa se vería liberado de pagar el impuesto y en los siguientes renglones todavía le significaría una reducción considerable.

Concediendo estas exclusiones por ingresos que corresponden a la clase media alta y a la de elevados recursos, siendo además los de escasos recursos los más prolíficos, esta medida pierde mucho —si no todo— el efecto nivelador que en teoría tiene, pues se supone que se aplica precisamente para ayudar a las clases de escasos recursos y no absorber a través de impuestos lo que es indispensable para el sostenimiento de la vida. Téngase presente que en 1963, el 65% de las familias percibían ingresos inferiores a \$1,000 mensuales y en cambio los ingresos anuales del 0.9% de las familias ascendían a más de \$120,000.³⁵

Hechas las exclusiones, pueden hacerse deducciones ³⁶ por concepto de:

I. Gastos médicos, dentales, de medicinas y de funerales, siempre que excedan del 3% y no excedan del 10% del ingreso global, hechas las exclusiones, sin que sobrepasen la suma de \$20,000.

II. Cuotas cubiertas como trabajadores amparados por instituciones públicas de seguridad social.

III. Monto de intereses cubiertos por adeudos creados con motivo de inversiones de las que deriven ingresos objeto de este gravamen. La tasa

³⁴ *Ibidem*, art. 81.

³⁵ Martínez de Navarrete, Ifigenia, *La distribución del ingreso en México*. México, Siglo XXI Editores, 1970, p. 68, cuadro 7.

³⁶ *Ley del impuesto sobre la renta*, artículos 82 y 83.

de interés no deberá exceder de la máxima que carguen los bancos hipotecarios.

IV. El importe de primas cubiertas por pólizas que amparen los bienes de los que procedan los rendimientos que formen parte del ingreso gravable. El total de primas no deberá exceder del 5% del ingreso global hechas las exclusiones, ni de \$5,000.

V. El importe de cuotas a sociedades mutualistas que no operen con terceros —y si se trata de instituciones de seguros que adopten la forma de sociedades mutualistas, que no realicen gastos para la adquisición de negocios— por seguro de vida de sus miembros, y las demás primas pagadas por el causante por seguros sobre su vida, o de enfermedades, y seguros de estas dos últimas clases que amparen a personas por las que pueda hacer exclusiones; o seguros por daños en bienes del causante no comprendidos en la fracción anterior.

VI. Los donativos a instituciones de asistencia y culturales, o para obras públicas o servicios públicos, otorgados a instituciones autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

VII. El monto de los impuestos federales o locales cubiertos durante el año, sobre los ingresos a los que este capítulo se contrae con exclusión de los que esta ley establece.

VIII. Los gastos comprobados por concepto de honorarios, sueldos y comisiones, efectuados para la obtención de los ingresos sujetos a este gravamen. Para que proceda la deducción los gastos deben ser los razonablemente indispensables para la obtención de los ingresos respectivos.

Para que procedan las deducciones es necesario que no hayan sido consideradas para determinar los ingresos gravables dentro de los capítulos correspondientes a impuestos del trabajo y del capital.

Los causantes que no quieran hacer valer esas deducciones, podrán deducir el 10% de los ingresos acumulados, hechas las exclusiones, o la suma de \$20,000, la que represente la cifra más baja.³⁷

Si estas deducciones se permitieran a los causantes con ingresos inferiores a \$100,000, tendrían efectos niveladores que ayudarían a aumentar la equidad del sistema impositivo. Reservadas sólo para los contribuyentes de altos recursos, pierden mucho de su eficacia.

Cálculo del impuesto. La tarifa aplicable al impuesto global³⁸ sigue la misma estructura que las anteriores. Se inicia con el renglón que comprende los ingresos hasta el límite superior de \$1,200, a los que se aplica un porcentaje de 13%. Al siguiente renglón que abarca los ingresos gravables cuyo monto está comprendido entre \$1,200 y \$2,400, se

³⁷ *Ibidem*, art. 84.

³⁸ *Ibidem*, art. 86.

aplica una cuota fija de \$156 más 13.20% sobre el excedente del límite inferior. El último renglón comprende los ingresos que excedan de los \$300,000 sujetos a una cuota fija de \$80,379.00 más el 35% del excedente sobre el límite inferior.

IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA A NIVEL ESTATAL

Los Estados recurren a la imposición sobre la renta en algunas de sus modalidades, e introducen así algo de progresividad en sus sistemas fiscales, relativamente regresivos. No debe olvidarse que en la actualidad, el impuesto sobre la renta es el medio más adecuado para gravar a los causantes de acuerdo con su capacidad contributiva, y de aquí que distribuya la carga fiscal más equitativamente que otros impuestos.

Respecto al gravamen sobre las utilidades de las empresas, es razonable que el Estado en cuya jurisdicción se desarrollan las actividades económicas reclame para sí alguna participación en sus rendimientos a través de la recaudación.

Con excepción del Estado de Morelos, que grava específicamente con este impuesto a las escuelas particulares —tomando como base gravable la utilidad declarada para efectos del impuesto federal sobre la renta, a la que aplica sus propias tasas impositivas—, los Estados gravan a las empresas indirectamente, a través de la aplicación de tributos sobre el valor del activo fijo, como es el caso del Impuesto sobre Haciendas y Beneficios Metalúrgicos y el del Impuesto sobre las Erogaciones por Concepto de Salarios. Los beneficios en la recaudación son satisfactorios, y como las tasas son reducidas, no es de temerse que tengan efectos adversos sobre la economía.

Desde el punto de vista de la técnica fiscal estos impuestos, sin embargo, no son recomendables, ya que siguen recaudándose independientemente de la fluctuación de utilidades y aun de la existencia de pérdidas, sin guardar una relación con los resultados de las actividades de las empresas. El Impuesto sobre Haciendas y Beneficios Metalúrgicos se recauda aun cuando la empresa no esté operando, en tanto no desmantele las instalaciones. Además son fácilmente trasladables —lo mismo que el impuesto sobre las ventas— por lo que inciden en el consumidor y no atenúan la regresividad de los sistemas impositivos estatales.

Por lo que toca al impuesto sobre productos de capital, los Estados gravan los siguientes rendimientos:

- a) los intereses simples o compuestos sobre préstamos;
- b) los intereses que se adeuden como precio de operaciones de compraventa;

- c) los intereses provenientes del contrato de cuenta corriente;
- d) los intereses provenientes de toda clase de actos, convenios o contratos;
- e) los intereses percibidos por empresas bancarias del extranjero;
- f) las utilidades sobre cantidades o anticipos a cuenta del precio de toda clase de bienes o derechos;
- g) los premios, primas o regalías y retribuciones de toda clase por la explotación de patentes de invención o de marcas comerciales e industriales;
- h) la explotación de derechos de autor;
- i) la prestación de asesoría o servicios técnicos;
- j) los permisos para explotar concesiones, permisos, etcétera, otorgados por la Federación, entidades federativas o municipios, o derechos amparados por solicitudes en trámite;
- k) la aportación total o parcial de derechos sobre los mismos;
- l) los actos o contratos celebrados con el superficiario para la explotación del subsuelo;
- m) el arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas;
- n) el subarrendamiento de bienes inmuebles;
- ñ) el usufructo de capitales impuestos a crédito;
- o) las pensiones por usufructo, censos y anticresis;
- p) los dividendos o utilidades que distribuyan las sociedades;
- q) las fianzas prestadas por particulares;
- r) las inversiones en compañías extranjeras que no operen en el país;
- s) las utilidades procedentes de obligaciones y certificados de participación inmobiliaria o mobiliaria cuyos emisores no sean instituciones u organismos de crédito, seguros o fianzas;
- t) la enajenación de valores mobiliarios;
- u) las inversiones u operaciones de cualquier clase que no se encuentren gravadas por otras disposiciones ni declaradas exentas.

En ocasiones las leyes de los Estados incluyen sólo algunos de estos conceptos, o bajo un solo rubro abarcan varios de ellos, o recurren a la fórmula de gravar “todos los productos de capital, independientemente del nombre que se les dé”, pero sin dar bases que permitan gravarlos en realidad.

En algunos casos las leyes locales se limitan a dar una relación de los rendimientos objeto del impuesto, y en otros, con más técnica, señalan que son objeto del gravamen los ingresos que se tenga derecho a percibir en el Estado o de fuentes de riqueza situadas en él, pero sin explicar qué debe entenderse por estos conceptos.

En otros casos, con más refinamiento técnico se especifica que se considera que existe derecho a obtener ingresos dentro del Estado cuando el acreedor sea residente, aun cuando el pago se realice fuera del Estado; y que se considera que la fuente de riqueza está situada en el Estado,

- cuando el deudor resida en el Estado, aunque el acreedor resida fuera de él;
- cuando el pago esté garantizado con bienes ubicados en el Estado;
- cuando el capital esté invertido en el Estado.

Algunas leyes, mejor elaboradas aún, llegan a prever la doble imposición en la materia. En efecto, al referirse a cuándo se considera que existe derecho a percibir dentro del Estado —o sea, cuando el acreedor es residente, aun cuando el pago se haga fuera del Estado— añaden que se exceptúa el caso en el que los créditos estén a cargo de personas que radiquen fuera del Estado, el pago se haga fuera, y se compruebe que la percepción de dichos ingresos causa en el lugar de ubicación de los bienes con los que se garantiza la operación, o en el lugar de la residencia del deudor, un impuesto local igual al establecido por la ley que se aplica.

PROBLEMAS INTERJURISDICCIONALES DE LA MÚLTIPLE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

Problemas respecto al impuesto a las empresas. El problema que plantea la adopción de este tipo de imposición es que da origen a la múltiple imposición. Desde luego las utilidades de las empresas quedan afectas al impuesto estatal y federal; y si la matriz está situada en un Estado, y desarrolla actividades en varios otros, queda sujeta la empresa a los impuestos establecidos en cada uno de ellos. Además se hace necesario dilucidar —cuando las actividades se desarrollan en más de un Estado— qué parte de las utilidades se originó en cada entidad, y por tanto es gravable en ella.

Problemas respecto al impuesto a las personas físicas. Tratándose del impuesto personal, los productos de capital obtenidos en un Estado por una persona no residente en él, quedan afectos a los impuestos del Estado en el que está situada la fuente de ingresos y a los del Estado en el que reside el causante. Y por supuesto, también al impuesto federal sobre la renta.

En el caso de los productos del trabajo existe el mismo problema. Grava desde luego el Estado en el que se trabaja y percibe el sueldo, pero si no coinciden el domicilio del patrón con el del trabajador, es

probable que éste quede afecto también al impuesto en el Estado de residencia, además del impuesto federal. El problema existe particularmente para quienes viven en zonas limítrofes y trabajan en la entidad vecina.

Estos problemas interjurisdiccionales complican la administración y facilitan la evasión además de ocasionar la múltiple imposición. Es difícil para las autoridades de un Estado saber si sus residentes han obtenido ingresos en otro Estado, o conocer los ingresos recibidos por los no residentes —a menos que se formulen acuerdos por los que se comprometan las entidades a intercambiar información. Además, aumentan las molestias a los contribuyentes, quienes se ven obligados a presentar dos o más declaraciones.

Medios para neutralizar o aliviar la múltiple imposición. Entre los medios a los que podría recurrirse para salvar estos obstáculos está la separación de fuentes; pero este sistema es completamente inoperante. El impuesto sobre la renta es el tributo que mayor rendimiento produce a la Federación, por lo que no hay ni la más remota posibilidad de que ésta accediera a dejar ni siquiera un aspecto de él exclusivamente al nivel estatal. Por otra parte, si bien hasta ahora ha sido la Federación la que más ha explotado este renglón de ingresos, no lo tiene concedido en forma privativa por la Constitución, y sería absurdo que los Estados declinaran su potestad para imponer gravámenes en esta materia. Por tanto debe partirse de la base de que ambas autoridades pueden legislar sobre ella.

En este caso podría pensarse en la participación en la recaudación; pero surge el problema de determinar las bases de participación de cada Estado. La recaudación se hace en el sitio en el que está domiciliada la matriz; pero si el ingreso fue generado a través de operaciones en varios Estados, no puede adjudicarse toda la participación al Estado en el que se encuentra la matriz, y es difícil determinar qué proporción de las utilidades fue generada en cada Estado, y por tanto el monto de la participación a que tiene derecho. Esto, además de la consideración de que a los Estados no les resultaría conveniente depender de la Federación para la recaudación de este impuesto, que bien administrado podría llegar a ser una importante fuente de recaudación para ellos.

Otro medio sería el establecimiento de tasas adicionales, que es un sistema menos centralizador, ya que los Estados podrían determinar las tasas que desearan recaudar. La forma más simple sería expresar el impuesto estatal en un porcentaje del adeudo federal.

A pesar de los problemas a que da origen, el mejor medio para que los Estados obtengan una recaudación que les permita hacer frente al cumplimiento de sus responsabilidades, al mismo tiempo que conservar

—u obtener— su autonomía económica, es estructurar y administrar por sí mismos un adecuado sistema de imposición sobre la renta.

Tratamiento dado por la Federación al impuesto estatal previamente cubierto. La Federación reconoce la facultad impositiva de los Estados en materia de impuesto sobre la renta al permitir, tratándose del impuesto a las empresas, sobre productos del trabajo desarrollado en el ejercicio de una profesión, y del global a las personas físicas, que los impuestos pagados a nivel estatal sean deducibles del impuesto federal, por lo que éste se reduce a causa de aquéllos, pero sólo en una fracción del impuesto estatal cubierto.

El crédito por el total del impuesto cubierto al nivel estatal, neutralizaría completamente los efectos de la doble imposición; pero es prácticamente imposible que la Federación corriera el riesgo de ver disminuida su mayor fuente de ingresos si los Estados aumentaran sus impuestos.

IMPOSICIÓN SOBRE LAS VENTAS

Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles

Sujeto. El sujeto ³⁹ es la persona física o moral que habitualmente obtiene ingresos con motivo de operaciones gravadas por la ley, realizadas o que surtan efectos en el territorio nacional.

Los sujetos del impuesto pueden trasladarlo expresamente al comprador o al usuario del servicio, consignando por separado en las facturas o notas de ventas el importe de la operación y el monto del impuesto. Sin embargo, este procedimiento rara vez es seguido; el impuesto va incluido en el precio de venta, de modo que es el consumidor el que sufre la incidencia del impuesto en las condiciones que se mencionaron en el capítulo relativo.

Objeto. Este impuesto ⁴⁰ grava los ingresos obtenidos por enajenación y arrendamiento de bienes, prestación de servicios, comisiones y mediaciones mercantiles y ventas con reserva de dominio.

Base del impuesto. La base del impuesto ⁴¹ la constituyen los ingresos totales por las operaciones gravadas y se causa en el momento en que se realicen independientemente de que la operación sea a plazo o a crédito, e incluye el sobreprecio, intereses o cualesquier otra prestación que aumente el precio.

³⁹ *Ley federal del impuesto sobre ingresos mercantiles*, art. 10.

⁴⁰ *Ibidem*, art. 19.

⁴¹ *Ibidem*, art. 3.

En los siguientes casos la base del impuesto⁴² es la diferencia entre el precio de compra y el de venta, o la comisión que se devengue:

- intercambio de moneda;
- enajenación de gasolina, cubriéndose en este caso únicamente la tasa general del 1.8%;
- enajenación de billetes de lotería nacional;
- la venta de cigarros hecha por comerciantes que los compren directamente a las fábricas para su venta al mayoreo, siempre que la tasa del impuesto especial sobre tabacos labrados sea cinco veces mayor que la de la ley de ingresos mercantiles.
- la venta de medicinas a establecimientos autorizados para venderlas, hechas por representantes o distribuidores que las adquieran directamente de los fabricantes e importadores, siempre que no repercutan el impuesto.

Enajenación. Se entiende por enajenación⁴³ toda traslación de dominio de carácter mercantil por la cual se perciba un ingreso. Las operaciones que se gravan son las que se refieren a bienes muebles que formen parte de los inventarios de las empresas. La venta de bienes que formen parte del activo fijo, de aportaciones de capital, de la enajenación de porciones en las sociedades de personas y de la distribución entre los socios del haber social en caso de disolución de las sociedades no quedan gravadas por esta ley.

Arrendamiento. Se considera arrendamiento la concesión del uso o goce temporal de una cosa.⁴⁴ Es objeto de la presente ley cuando las realice un comerciante en el curso de su actividad mercantil. No se gravan los ingresos procedentes de la venta⁴⁵ o del arrendamiento de bienes inmuebles y los derivados del arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas. No se incluyen en esta franquicia los ingresos provenientes del arrendamiento de casas o apartamentos amueblados, así como de las destinadas al hospedaje.

Prestación de servicios. La prestación de servicios⁴⁶ objeto del impuesto son los de índole mercantil; no se grava la prestación de servicios

⁴² *Ibidem*, art. 9º.

⁴³ *Ibidem*, artículos 4 y 18.

⁴⁴ *Ibidem*, artículos 5 y 18.

⁴⁵ Las ventas y promesas de venta de bienes raíces están sujetos a la Ley General del Timbre y al impuesto local sobre traslación de dominio aun si ambas partes son comerciantes.

El arrendamiento de propiedad raíz está sujeto también a la Ley Federal del Timbre aunque las partes sean comerciantes.

⁴⁶ *Ibidem*, artículos 6 y 18.

profesionales. No favorece esta exención a las empresas formadas por socios profesionistas que se encuentren organizadas en forma mercantil, ni a los profesionistas que actúen como empresarios.

Comisión y mediación mercantil. La comisión mercantil⁴⁷ es el mandato otorgado al comisionista para ejecutar actos de comercio por cuenta del comitente, y mediación mercantil es la actividad que se desarrolla al relacionar a los contratantes.

El ingreso gravable de los comisionistas está formado por la cantidad que perciben por concepto de comisión, siempre que exista contrato escrito en el que se estipule dicha relación, y se exhiban a solicitud de las autoridades los comprobantes de las cuentas rendidas al comitente y de las comisiones percibidas. El ingreso del propietario de las mercancías objeto de la transacción es el ingreso total obtenido, sin deducción de la retribución estipulada.

Los comisionistas no podrán deducir los gastos o erogaciones por la operación y se consideran ingresos los conceptos que carguen al cliente; el ingreso del comisionista es el total de la comisión, con la sola deducción de las comisiones cedidas a otros agentes.

Ingresos no sujetos al impuesto. No se consideran ingresos gravables:⁴⁸

- los que incluyan los vendedores con motivo del envío de las mercancías si se cargan al comprador sin alterarlos. No se aplica esta disposición cuando el precio se pacte libre de gastos para el comprador;
- los descuentos y bonificaciones hechos por el vendedor, y
- los reintegros con motivo de la devolución de mercancías por rescisión de la operación.

Tampoco se consideran dentro de los ingresos gravables las percepciones que provengan del reintegro o del anticipo que se hace a quien presta un servicio, por los gastos ocasionados por servicios complementarios hechos por cuenta del cliente, siempre que no se alteren, cuando el prestador del servicio principal no pueda prestar directamente los complementarios.

Exenciones. Las exenciones⁴⁹ son numerosas y originadas por diversas causas:

- A) Por no considerarse transacciones comerciales, no son materia del impuesto de que se trata:

⁴⁷ *Ibidem*, artículos 7º, 8º y 23.

⁴⁸ *Ibidem*, artículos 21 y 22.

⁴⁹ *Ibidem*, art. 18.

- la venta y arrendamiento de bienes inmuebles, y los derivados del arrendamiento de negociaciones comerciales industriales o agrícolas. La franquicia no se aplica al arrendamiento de casas o apartamentos amueblados, así como de las destinadas a hospedajes;
- la venta de bienes que representen inversiones en activo fijo, aportaciones de capital, enajenación de porciones en las sociedades de personas;
- la distribución entre los socios del haber social en caso de disolución de la sociedad;
- los ingresos de las cooperativas de consumo por ventas a sus miembros;
- los servicios profesionales, excepto si quienes los prestan están organizados en forma de sociedad mercantil o actúan como empresarios.

B) Por razón de la industria o giro mercantil que desarrollen:

- las industrias declaradas nuevas y necesarias;
- los ingresos de estudios y laboratorios cinematográficos y los de las empresas productoras por distribución o alquiler de material nacional;
- los ingresos que obtengan las empresas porteadoras por el transporte de personas o cosas;

C) Por razones económicas y sociales o culturales están exentos:

- los establecimientos dedicados a la venta de artículos de consumo necesario y que en forma exclusiva operen con artículos del ramo: tortillerías, expendios de maíz, molinos de masa y de nixtamal, productos de harina de maíz, panaderías o fábricas de pan —sin incluir pasteles, pastas y galletas— carnicerías, expendios de mariscos y pescaderías, verdulerías y fruterías, lecherías y plantas pasteurizadoras, carbonerías;
- los ingresos que procedan de la enajenación de los artículos siguientes: aguas purificadas, destiladas o potables, no gaseosas ni compuestas, así como el hielo y las aguas destinadas al riego; maíz, arroz, frijol, trigo y otras semillas que se ocupen en la alimentación humana —siempre que no se modifique su forma, estado o composición—, azúcar, sal, carbón, petróleo y tractolina, ganado con excepción de toros de lidia, carnes en estado natural, frescas o congeladas; pescados naturales o congelados, aves de corral y huevos, masa, harina —excepto pasteles— pan, leche, gas industrial y de uso doméstico —excepto el anhídrido carbónico—, energía eléctrica, sombreros de palma y huaraches;

- los productos agrícolas y los subproductos industriales que se empleen como materia prima en la elaboración de alimentos para animales;
- los ingresos obtenidos en puestos ubicados en la vía pública y en los mercados cuando causen los derechos municipales de mercados, no enajenen bebidas alcohólicas y sus activos no excedan de \$10,000; no se aplica esta exención a los causantes establecidos en accesorias o locales en el interior o exterior de los mercados, o en las calles adyacentes a los mismos; talleres de manufacturas, reposición o compostura en puestos fijos o semifijos en el interior o exterior de mercados públicos, siempre que el activo y la materia prima no excedan de \$10,000 y sean atendidos personalmente por el dueño. Se incluye a quienes exploten talleres familiares en locales que también usen como habitación con los mismos requisitos;
- los ingresos de vendedores ambulantes que enajenen mercancía de su propiedad, siempre que sus activos no excedan de \$5,000, vendan directamente al consumidor y no utilicen vehículos de motor;
- los ingresos que obtengan los agricultores y ganaderos por la venta de primera mano de sus productos no industrializados, excepto flores y toros de lidia;
- los ingresos obtenidos en tendajones o estanquillos atendidos por su propietario, que vendan directamente al consumidor, no expendan bebidas alcohólicas, su activo no exceda de \$10,000 y sus ventas anuales no excedan de \$30,000, y loncherías y fondas y cocinas económicas con los mismos requisitos y que no expendan bebidas alcohólicas, excepto cerveza, pero por ésta sí causarán el impuesto;
- los ingresos derivados de la edición, impresión, venta o alquiler de libros, revistas, láminas geográficas, anatómicas o artísticas, música impresa —excepto en discos y cintas. Sólo por la producción, distribución y venta de las publicaciones que se editen;
- los ingresos obtenidos en establecimientos penitenciarios, de beneficencia, instituciones de enseñanza pública y privada y de cuotas de miembros de asociaciones sin fines lucrativos;
- los ingresos por ventas efectuadas por empresas o sindicatos por artículos de consumo necesario a sus trabajadores o agremiados previa autorización de la Secretaría de Hacienda, siempre que las ventas no se efectúen a precios mayores del costo y no excedan del 25% del importe total de los sueldos mensuales.

D) Por estar sujetos los ingresos a impuestos federales especiales:

- la producción, explotación y venta de primera mano de un producto sujeto a una ley federal especial está exenta del impuesto a las ventas, siempre y cuando los productos sean enajenados sin someterlos a procedimientos de transformación, sino en el mismo estado en el que fueron gravados por el impuesto especial. La exención sólo abarca la producción, explotación y venta de primera mano; no alcanza al consumo, importación, exportación u otro hecho, ni se aplica a derechos. Las enajenaciones de automóviles y camiones ensamblados en el país no gozan de esta exención salvo las hechas a sus concesionarias, agencias y distribuidores; ni los laboratorios de productos medicinales y de tocador. Tampoco se aplica a cabarets, pulquerías, cantinas y expendios de bebidas embriagantes;
- los ingresos de empresas de espectáculos y diversiones, exclusivamente por la venta de boletos, o los que provengan de juegos permitidos, loterías, rifas y sorteos que cubran el Impuesto Federal sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos.
- los ingresos percibidos por personas que cobren comisiones, o carretajes que constituyan una fijación de sueldos o sobresueldos por los que paguen el impuesto sobre la renta.

E) Por razón del tipo de inversiones o actividades financieras:

- los ingresos que provengan de operaciones efectuadas por instituciones de crédito y organizaciones auxiliares, de seguro y de fianzas, que sean propias de su objetivo directo;
- los ingresos procedentes de la enajenación de valores y títulos de crédito;
- los ingresos obtenidos por los agentes de bolsa, agentes y corredores de valores, agentes y corresponsales de bancos, agentes de seguros de fianzas y capitalización siempre que las percepciones procedan de actividades propias de sus funciones.

Tasa del impuesto. La tasa general del impuesto ⁶⁰ es de 1.8% sobre el monto total de los ingresos gravables.

A partir del 1º de enero de 1971, los artículos que a continuación se indican están sujetos, no a la tasa general, sino a una tasa especial del 10%:

- automóviles para el transporte hasta de 10 pasajeros, con precio oficial de venta al público o precio de reventa superiores a \$52,000.00;

⁶⁰ *Ibidem*, artículos 14 y 15.

- equipo opcional y accesorios incluidos en la factura de venta de los automóviles para el transporte hasta de 10 pasajeros, cualquiera que sea el precio oficial de éstos;
- armas de fuego y sus accesorios;
- aparatos receptores de televisión a color; aparatos de radio de frecuencia modulada y de onda corta; aparatos de radio combinados con otros aparatos; aparatos receptores o reproductores de sonido de cualquier clase, inclusive grabadoras y sintonizadores; cintas magnéticas, excepto las ya impresas o grabadas que se utilicen para fines didácticos o científicos;
- piedras preciosas o semipreciosas, perlas naturales cultivadas o reconstruidas; manufacturas de joyería, excepto las manufacturas exclusivamente de plata; relojes, excepto los de uso en el comercio y la industria, con precio de venta al público superior a \$1,000.00;
- prendas de vestir de piel con pelo y prendas de vestir de seda natural;
- cosméticos, lociones, perfumes y extractos para perfumes. Quedan excluidos los jabones, desodorantes y dentífricos;
- artículos de cristal cortado o de plomo o roca, jade, coral, marfil, ámbar y los de porcelana que no sean de uso industrial;
- artículos deportivos para polo, golf, pesca, equitación, automovilismo, boliche y buceo;
- yates, veleros y lanchas deportivas;
- alfombras, tapetes, y tapices, excepto los de algodón, fibras duras, lana, hechos a mano o en el país y los linoleums;
- aparatos fotográficos, cinematográficos, proyectores de películas y de transparencias, así como sus accesorios;
- secadores de cabello y rasuradoras eléctricas; encendedores de toda clase, excepto los de uso industrial;
- equipos y accesorios para albercas; cortadoras de pasto eléctricas o de motor de combustión interna; lavadoras y secadoras de vajilla; planchadoras, aspiradoras y pulidoras eléctricas de uso doméstico.

IMPOSICIÓN SOBRE LAS VENTAS A NIVEL ESTATAL

Las entidades federativas tienen facultad para aplicar sus propios impuestos sobre ventas, que en términos generales son similares al que a grandes rasgos acaba de exponerse, lo que da lugar a una doble imposición en esta materia.

Para evitarlo, se ha recurrido a la celebración de convenios de coordinación fiscal en materia de ingresos mercantiles entre la Federación

y los Estados, siempre que éstos accedan a derogar sus impuestos estatales y municipales al comercio y a la industria. Dichos convenios, firmados de acuerdo con la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados, tienen por objeto unificar la tributación en materia de impuestos sobre las ventas y evitar la duplicación de gravámenes, gastos y trámites para los contribuyentes, que derivan de la existencia de la imposición concurrente.

Los Estados coordinados perciben la cuota adicional que fije la legislatura local correspondiente, en los términos del convenio concertado, que no puede exceder de 1.2% sobre el importe de los ingresos gravables con la tasa general de 1.8%, percibidos dentro de su territorio; en el Distrito y Territorios Federales se aplica la cuota adicional que fije el Congreso de la Unión al expedir las leyes de ingresos relativas, sin exceder de 1.2%.

Los Estados que celebren con la Federación convenio al efecto, el Distrito y Territorios Federales percibirán el 40% de lo que se recaude en sus respectivos territorios por la aplicación de la tasa especial del 10%.

Los Estados coordinados, el Distrito y Territorios Federales, perciben además una participación de 40% sobre los recargos y multas que se recauden por la aplicación de esta ley.

Por los ingresos que a continuación se exponen, se causa únicamente la tasa general del 1.8%:⁵¹

- la explotación de concesiones federales de servicio público de teléfonos y telégrafos;
- la enajenación de gasolina, grasas, aceites lubricantes y demás derivados del petróleo;
- la explotación de mesas de billar, de boliches y la de aparatos fonoelectrónicos.

Modalidades de los convenios. Las modalidades de los convenios difieren en cada caso:

La administración del impuesto puede tenerla la Federación o el Estado. En este caso, el Estado puede entregar a la Federación el total de la recaudación, incluyendo multas y recargos, y la Federación entrega la participación correspondiente. Algunos Estados hacen la recaudación y depositan para la Federación únicamente la parte que le corresponde a ésta, tanto del impuesto como de los recargos y multas.

En algunos casos la Federación garantiza una percepción mínima igual al impuesto que el Estado deja de recaudar por sí mismo. Al hacer

⁵¹ *Ibidem*, art. 16.

el ajuste correspondiente, si hay exceso queda a beneficio del Estado, pero si la recaudación es menor no se le hace al Estado cargo alguno. Los anticipos pagados por la Federación pueden ser la doceava parte de la cantidad garantizada, o una cantidad igual a la percibida en el mismo mes del año anterior.

En los casos en que es el Estado el que administra el impuesto, la Federación le reintegra el 60% de los gastos sin exceder del 4% de la recaudación; en ocasiones, proporciona además la papelería necesaria.

Los Estados se comprometen por su parte a conceder a sus municipios una participación en sus percepciones no inferior al 15%.

Régimen al que se sujetan los Estados coordinados. Los Estados coordinados reciben una cuota adicional fijada por sus respectivas legislaturas, sin exceder del 1.2% sobre el importe de los ingresos gravables percibidos dentro de su territorio, además de una participación del 40% sobre los recargos y multas que se originen por la aplicación de la Ley sobre Ingresos Mercantiles. En el Distrito Federal y Territorios Federales es el Congreso de la Unión el que determina la tasa aplicable, sujeta al mismo límite.

Los municipios de los Estados coordinados tienen derecho a recibir como mínimo el 15% del rendimiento de la cuota adicional y de la participación en los términos que disponga la legislatura local respectiva.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigila el exacto cumplimiento de la ley, fija su interpretación, investiga las violaciones a la misma e impone las sanciones; para hacerlo, puede solicitar el auxilio de las autoridades locales.

Las entidades coordinadas tienen derecho a establecer impuestos especiales, locales o municipales⁵² sobre:

- puestos ubicados en la vía pública o en los mercados públicos que estén exceptuados del impuesto federal;
- vendedores ambulantes que enajenen mercancías de su propiedad, directamente al consumidor y cuyos activos no excedan de ... \$5,000.00;
- los ingresos obtenidos en los establecimientos que limitativamente se enumeran a continuación y que en forma exclusiva operen con los artículos propios de su ramo:
 - a) tortillerías, expendios de masa de maíz, molinos maquileros de nixtamal y molinos productores de masa de nixtamal, así como los molinos de harina de maíz que se destina a hacer masa para tortillas de maíz;

⁵² *Ibidem*, art. 81.

- b) panaderías y fábricas de pan;
 - c) carnicerías;
 - d) pescaderías y expendios de mariscos;
 - e) verdulerías y fruterías;
 - f) lecherías y plantas pasteurizadoras de leche;
 - g) carbonerías.
- Ingresos que procedan de la venta de los artículos siguientes:
- a) maíz, frijol, arroz y trigo, así como otras semillas que se utilicen en la alimentación humana, siempre que no se modifique su forma, estado o composición;
 - b) ganado porcino, cabrío, lanar y vacuno, con excepción de los toros y novillos de lidia;
 - c) carnes en estado natural;
 - d) pescados y mariscos en estado natural, en ventas de segunda o ulteriores manos;
 - e) aves de corral y huevos;
 - f) legumbres, verduras y frutas en estado natural;
 - g) tortillas, masa de nixtamal, harina de maíz y pan, excepto pastel;
 - h) leche natural, condensada, evaporada, deshidratada, rehidratada, o enlatada;
 - i) hielo, con excepción del anhídrido carbónico.
- Los ingresos que obtengan los agricultores y los ganaderos por la venta de primera mano de los productos no industrializados de sus ranchos, granjas o fincas agrícolas o ganaderas, excepto los que provengan de la enajenación de las flores cultivadas y de toros y novillos de lidia;
- Los ingresos procedentes de la enajenación de bienes inmuebles;
- Los ingresos obtenidos por los establecimientos penitenciarios, de beneficencia o de enseñanza pública o privada;
- Los ingresos que obtengan las empresas de espectáculos y diversiones públicas exclusivamente por la venta de boletos' o contraseñas que permitan al público la entrada o acceso al espectáculo, así como de juegos permitidos con apuestas o sin ellas, loterías, rifas, sorteos y aparatos fonoelectromecánicos;
- Las ventas de primera mano de bebidas que contengan alcohol, excepto la cerveza y los vinos de mesa elaborados con uva fresca del país;
- Los ingresos derivados de artículos producidos dentro de su territorio, siempre que por éstos no hayan percibido la cuota adicional de 1.2% ni la participación por la aplicación de la tasa especial de 10%;

- Expendios de bebidas alcohólicas, excepto los vinos de mesa elaborados con uva fresca del país;
- Los ingresos que se obtengan en estanquillos, cafés, fondas, loncherías y cocinas económicas y por la venta de productos agrícolas y los subproductos industriales, que se empleen como materia prima en la elaboración de alimentos para animales.

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

A partir del 1º de enero de 1954, la “Ley que Otorga Compensación en Materia del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles” concede a los Estados coordinados una compensación adicional equivalente al 10% del importe total que reciban a título de participaciones y cuotas adicionales en el rendimiento de los impuestos federales que las conceden, excepto las relativas al mismo impuesto sobre ingresos mercantiles.

Esta compensación adicional se intentó como un estímulo para que los Estados que no lo habían hecho se acogieran al régimen de coordinación fiscal. Los que tuvieran celebrado convenio gozarían de esta compensación a partir de la fecha de vigencia de la ley que la establece, y los otros, a partir de la fecha en que celebraran el convenio respectivo.

Los Estados que perciban esta compensación deben allanarse a la revisión de sus leyes fiscales, de acuerdo con la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados.

IMPOSICIÓN SOBRE LA RIQUEZA

Impuesto predial

El impuesto predial se recauda exclusivamente a nivel local. Las tasas y métodos de valuación pueden variar en cada lugar; pero los principios básicos que informan dicho impuesto son similares.

En materia de impuesto predial hay dos aspectos radicalmente distintos: el de la imposición de las áreas rurales y la de los centros urbanos.

Este impuesto es uno de los dos pilares de sustentación —el otro es el impuesto a las ventas— sobre los que descansa la recaudación local. Por lo mismo que es un impuesto fundamental debe ser perfeccionado constantemente para lograr que se obtengan de él todos los recursos que es susceptible de suministrar para hacer frente a las responsabilidades de los Estados; por lo que los sistemas de administración deben revisarse periódicamente para mejorar la técnica a modo de obtener los mayores

recursos con un mínimo de costo para la administración y molestia para el causante.

Aparentemente es un impuesto fácil de administrar. En la práctica, lamentablemente, es difícil que dé toda la recaudación que puede proporcionar por las dificultades de hecho con las que se tiene que luchar. La eficaz administración supone conservar un registro de todos los predios de una jurisdicción territorial —tanto urbanos como rústicos— con sus valores comerciales mantenidos al día.

La ley impositiva puede ser perfecta en la teoría, pero posiblemente es este impuesto en el que más palpablemente resalta la importancia de las medidas técnicas utilizadas para llevar a la práctica lo ordenado por las normas legales.

El principal problema consiste en conocer con certeza la base tributaria, lo cual significa realizar la valuación correcta de la riqueza de cada contribuyente en tanto se encuentra integrada por bienes inmuebles.

Los sistemas de valuación varían de acuerdo con la posibilidad de introducir técnicas costosas para la administración del impuesto. Van desde aceptar el valor declarado por el contribuyente, hasta el empleo del método aerofotogramétrico y la utilización del procesamiento electrónico de datos.

De acuerdo con las Convenciones Nacionales fiscales, la valuación debe fundarse en catastros técnicos, y mientras no sea posible hacerlo así, la valuación se hará por juntas municipales en las que tengan representación los causantes.

Cuando el sistema se basa en lo manifestado por el contribuyente, es imposible que se ajuste a la realidad; lo más común es que el contribuyente haga una estimación que favorezca a sus intereses, por lo tanto inferior a la real. Aun suponiendo que actuara de buena fe, es difícil que una persona que no es técnica en la materia pueda responder adecuadamente sobre las características de su propiedad por lo que sus datos serán insuficientes para medir su riqueza inmobiliaria. Si, además, no se cuenta con un instructivo que determine la forma de hacer la valuación, sino que el valor se fija de común acuerdo con un funcionario encargado de establecer los valores, es imposible que no exista arbitrariedad en las estimaciones.

Lo anterior hace necesario que sea la misma autoridad fiscal la que determine, de acuerdo con los adelantos de la tecnología moderna a la que le den acceso sus recursos, los sistemas que le permitan descubrir con certeza los elementos indispensables para hacer la valuación técnicamente. La autoridad fiscal toma entonces sobre sí misma la responsabilidad de allegarse los datos imprescindibles para la valuación; en tanto

no lo haga, la responsabilidad recae sobre el contribuyente, obligado a proporcionar los datos esenciales para la valuación, sistema que como se ha dicho no es adecuado.

No necesariamente la valuación deben hacerla peritos adscritos a la administración fiscal. A falta de éstos, o para auxiliarlos si se cuenta con ellos, puede centrarse la intervención de técnicos, tanto para hacer la valuación por investigación directa, que permita la correcta delimitación individual de los predios, como para hacer la medición aerofotogramétrica.

Valor catastral. El valor así estimado constituye el valor catastral. Éste es, por tanto, la estimación del valor de los predios efectuada por peritos. Las bases para fijar el valor difieren según se trate de propiedad urbana o rústica. En el primer caso se fija el valor tomando en consideración el valor unitario de la calle, la naturaleza de la zona en que se encuentre, el destino de los predios, los servicios con que cuente, la proximidad de mercados, jardines, escuelas e iglesias, medios de transporte y cualquier otro factor que incremente el valor de la propiedad. Si se trata de valuar propiedad rural se toman en consideración las condiciones agrícolas y económicas de la zona, tipo de la tierra, así como su calidad; condiciones hidrológicas, su ubicación respecto a los centros urbanos y de consumo, vías de comunicación que la conecten con éstos, precio del transporte y cualquier otro factor que influya en el valor de la tierra.

Salvadas todas las complejidades técnicas y prácticas, y realizada la valuación correcta de los predios —suponiendo que se llegue a ella—, queda una labor difícil por realizar: mantener al día los valores de todas las propiedades. Es difícil hacer esta labor con bienes que no son objeto de transacciones comerciales que permitan saber el precio de mercado de los bienes de que se trata.

Revaluación. Las propiedades se sujetan a revaluación cada vez que en ellas se hacen construcciones o se amplían las existentes, o cuando son objeto de fusiones, o subdivisiones. Las distintas leyes señalan además que se harán revaluaciones periódicas de todos los predios. El plazo generalmente fijado es de cinco años si se trata de predios urbanos y de diez años si se trata de predios rústicos. Aun en esas condiciones es difícil mantener al día el catastro, que normalmente lleva un atraso de varios años en relación con los precios de mercado de la propiedad raíz.

Impuesto predial en el Distrito Federal. Restringiendo la exposición a lo que ocurre en materia de impuesto predial en el Distrito Federal,⁵⁸

⁵⁸ El Distrito Federal es una de las entidades federativas. En él tienen asiento los poderes federales; pero es necesario que no se olvide que lo recaudado por la Federación no está destinado a subvenir a las necesidades del Distrito Federal. Éste cuenta para hacer

se lleva por medio del catastro un inventario de las propiedades situadas dentro de su jurisdicción, que contiene mapas a escala del territorio de la misma y descripciones de cada propiedad.

Se cuenta con un catálogo de todos los números de cuenta de los predios, tanto rústicos como urbanos, así como con padrones alfabéticos y de ubicación al día.

Existen planos topográficos por manzana, con detalle de construcción de los predios, en los que se encuentran también los datos de superficie —tanto del terreno como de las construcciones— para la práctica de avalúos, así como planos de conjunto de las regiones catastrales.

Los trabajos topográficos pueden realizarse por medición directa, o bien por el de restitución fotogramétrica, especialmente en las zonas rurales.

El Departamento Técnico fija y mantiene al día los valores unitarios para la tierra y construcciones. El valor catastral debe aproximarse lo más posible al valor comercial que tenga el predio en el momento del avalúo; pero se ha seguido un criterio conservador al fijar los valores unitarios de tierra y construcción, estimándose que los valores catastrales están fijados entre un 20% y un 30% por debajo del valor comercial.

Objeto del impuesto. El objeto⁵⁴ del impuesto lo constituye:

- I. La propiedad de predios urbanos;
- II. La propiedad de predios rústicos;
- III. La posesión de predios rústicos o urbanos:
 - a) cuando no exista propietario;
 - b) cuando derive de contratos de promesa de venta con reserva de dominio, y de promesa de venta o venta de certificados de participación inmobiliaria, mientras esos contratos estén en vigor y no se traslade el dominio del predio;
 - c) cuando los predios propiedad de la Federación, Departamento del Distrito Federal, Territorios Federales, Estados o municipios, se den en explotación, por cualquier título, a otras personas;
 - d) cuando exista desmembración de la propiedad de manera que una persona tenga la nuda propiedad y otra el usufructo.

El objeto del impuesto incluye el valor de la propiedad o posesión de las construcciones permanentes; pero tratándose de predios rústicos sólo incluye el precio de las construcciones permanentes que no sean utiliza-

frente a sus necesidades con sus propias leyes locales, de las cuales una es el impuesto predial. Actualmente no hay impuesto federal en esta materia.

⁵⁴ *Ley del impuesto predial*, art. 30.

das directamente por propio destino en fines agrícolas, ganaderos, forestales o de vigilancia de la heredad. Este criterio fue adoptado de acuerdo con las recomendaciones de las Convenciones Nacionales Fiscales en el sentido de no gravar las inversiones que contribuyan a aumentar la productividad de la tierra.

Sujetos del impuesto. Son sujetos del impuesto:

- los propietarios de predios urbanos o rústicos;
- los poseedores de predios urbanos o rústicos;
- los fideicomitentes mientras sean poseedores del predio objeto del fideicomiso, o los fideicomisarios que estén en posesión del predio, aun cuando todavía no se transmita la propiedad.

Base del impuesto. La base de impuesto⁵⁵ puede ser el valor del predio o la renta que produzca o sea susceptible de producir.

La base del valor del predio se aplica:

I. Cuando el predio no sea objeto de arrendamiento.

II. Cuando, aun siendo objeto de arrendamiento, los predios sean:

- a) rústicos;
- b) urbanos si no tienen construcciones permanentes;
- c) acondicionados totalmente para:
 1. espectáculos y diversiones públicas;
 2. actividades deportivas;
 3. baños públicos;
 4. hoteles, campos de turismo, mesones, edificios de apartamentos amueblados y casas amuebladas;
 5. sanitarios;
 6. laboratorios;
 7. fábricas, talleres y bodegas;
 8. expendios de gasolina, garages o estacionamientos para vehículos;
 9. escuelas.
- d) cuando el acondicionamiento sea parcial, se aplica esta disposición siempre y cuando los locales dados en arrendamiento para otros usos se destinen a negocios complementarios o afines a los enumerados, y que la superficie de estos locales no exceda del 20% de la superficie total de las construcciones.

III. Cuando los terrenos están destinados a cementerios.

⁵⁵ *Ibidem*, art. 36.

La base de la renta producida o susceptible de producir se aplica:

- I. Cuando el predio sea de arrendamiento, total o parcialmente, salvo lo dispuesto en el punto II que acaba de mencionarse.
- II. Cuando en el caso del inciso c) del punto II no se cumplan los requisitos establecidos tratándose de predios parcialmente acondicionadas para los fines enunciados y estén destinados al arrendamiento, total o parcialmente; excepto cuando se trate de fábricas que destinen parte del predio a casas habitación de sus empleados; en este caso se aplica como base el valor catastral del predio.

La base del valor de la renta es más onerosa para el contribuyente por ajustarse más a la realidad. Se conserva esta base por ser más equitativa —no obstante los inconvenientes de la recepción y manejo de los contratos de arrendamiento— ya que el impuesto se va modificando en la misma proporción en que se modifican los productos del predio, y el cambio surte sus efectos al bimestre siguiente de esa modificación.

Las tasas aplicables son:

- I. 5.25 al millar anual sobre el 75% del valor catastral de los predios rústicos. Esta tasa mínima se aplica considerando que los campesinos son uno de los sectores más pobres de la población;
- II. 12.6 al millar anual sobre el 75% del valor catastral de los predios urbanos;
- III. 12.6 sobre el 87% de las rentas anuales que produzcan o sean susceptibles de producir los predios a los que sea aplicable la base de rentas.

En ningún caso la cuota anual será inferior a \$12.00.

Se cuenta con un instructivo para la valuación de predios que detalla la forma en que deben valuarse las propiedades, cómo deben calcularse las modificaciones en el valor de las mismas, especificando los distintos tipos de construcción y el valor que debe asignarse en cada caso, así como los deméritos de que pueden ser objeto.

Este instructivo, y la aplicación de valores aprobados por cada tramo de calle, unifica el criterio de los valuadores, con lo que se evita la asignación de valores arbitrarios al hacer los avalúos.⁵⁶

⁵⁶ J. Guadalupe Salazar Viejo, *Experiencia y aplicación del impuesto predial en el Distrito Federal*, Segunda Conferencia Nacional a Nivel Académico sobre la Legislación y la Administración, Monterrey, 1967.

Imposición sobre herencias y legados

Originalmente hubo impuestos federal y locales sobre la materia. En 1933, como consecuencia de la Segunda Convención Nacional Fiscal, se preparó un texto uniforme, similar en estructura al impuesto federal entonces vigente, con tasas iguales al promedio que resultaba de combinar las tasas de la ley federal y de las locales. Esa ley se introdujo en el Distrito y Territorios Federales, y fue aceptada por quince Estados, sustituyendo a la ley federal y a las locales en esas áreas.

La recaudación obtenida en las entidades así coordinadas, se dividía entre el Estado en donde se obtenía y la Federación en proporción del 60% y 40% respectivamente. En los Estados no coordinados se siguió aplicando la ley federal de 1926 independientemente de la aplicación de la ley local respectiva.

Régimen aplicable a partir de 1960. Una nueva ley federal de herencias y legados, aplicable a partir del 1º de enero de 1960, derogó la ley federal de 1926 y la ley local del Distrito y Territorios Federales de 1940. Esta ley es aplicable en toda la República, y concede sobre los rendimientos de la misma una participación del 50% a los Estados y una participación del 10% a los municipios. El Distrito Federal recibe de acuerdo con esta ley, una participación del 60%.

Las participaciones se liquidan tomando en cuenta el monto proporcional de los bienes hereditarios que existan en la circunscripción partícipe, siempre y cuando dicha entidad no decrete o mantenga en vigor impuestos locales o municipales sobre transmisiones hereditarias de los bienes a que se refiere esta ley.

De acuerdo con esta ley, las sucesiones que tengan bienes hereditarios en entidades no partícipes —en las que se aplica su propia ley local— se beneficiarán con el 60% de la participación que correspondería a la entidad y a los municipios no partícipes.

Los gobiernos de las entidades federativas coordinadas pueden encargarse de la administración y recaudación del impuesto.

El impuesto se causa por la muerte del autor de la herencia y por la transmisión de los bienes heredados o legados. Los sujetos del impuesto son los herederos y legatarios por los bienes que reciban por concepto de herencia o legado.

Aplicación del impuesto. Para la aplicación del gravamen se toma en cuenta el monto de la suma percibida y el grado de parentesco —o ausencia de éste— entre el autor de la sucesión y sus herederos o legatarios.

La tarifa de acuerdo con la cual se determina el impuesto está formada por cinco columnas. En la primera de ellas se señalan las canti-

dades a las que se aplica el impuesto, y en las otras cuatro, los porcentajes progresivos aplicables a cada cantidad, de acuerdo con el grado de parentesco. La progresividad está determinada, tanto por el monto de lo percibido, como por la lejanía o ausencia de parentesco. En la segunda columna se señalan las tasas que a cada cantidad corresponden cuando los herederos o legatarios son los ascendientes o descendientes consanguíneos o afines, el cónyuge, la concubina y los padres o hijos adoptivos. En las otras tres columnas se señalan los impuestos a pagar —cada vez mayores para la misma cantidad— por los herederos o legatarios por consanguinidad o afinidad en segundo grado, en tercer grado, y en cuarto grado en adelante y extraños.

Tratándose de herederos a los que se aplica el impuesto señalado en la primera columna, están exentas las percepciones hasta de \$30,000; las de \$35,000 causan un impuesto del 1.5% y las percepciones mayores de \$500,000 lo causan por 23%. En cambio, las personas sujetas al impuesto señalado en la última columna, están gravadas con un 20% si perciben \$1,000 y con 64% si lo percibido es superior a los \$500,000.

Deducciones. Del caudal hereditario se hacen las siguientes deducciones:

- deudas a cargo del autor de la sucesión que consten en escritura pública o en escrito privado;
- los impuestos o derechos cuyo pago haya dejado pendiente el autor de la sucesión;
- el importe de las deudas mortuorias o gastos de funeral sin exceder de \$5,000;
- los gastos por concepto de juicio sucesorio sin exceder de los porcentajes determinados por la ley de acuerdo con el caudal líquido hereditario.

La ley concede una reducción en el monto del impuesto a los herederos y legatarios mayores de sesenta años, a los menores de edad, a los incapacitados permanentemente para trabajar, a la cónyuge, y a la concubina, siempre que el capital heredado no exceda de \$60,000.

Los gobiernos de las entidades federativas coordinadas, podrán nombrar representantes del fisco local que tendrá atribuciones para enterarse de los expedientes relativos a los juicios sucesorios que se tramiten en los juzgados de su adscripción, y de las notificaciones de las resoluciones judiciales que se relacionen con la determinación y cobro del impuesto, y en general para velar por los intereses de la entidad.

Régimen aplicable a partir de 1962. El 19 de enero de 1962 entró en vigor la Ley que Deroga los Impuestos sobre Herencias y Legados, que

derogó las leyes vigentes para el cobro del impuesto sobre herencias y legados en el Distrito Federal y Territorios Federales, y que facultó a la Secretaría de Hacienda para celebrar convenios en esta materia con los Estados de la República y otorgarles subsidios en sustitución de los impuestos locales sobre herencias y legados que deroguen, a fin de compensarlos íntegramente por los ingresos que dejen de percibir por ese motivo. Al quedar suprimidos en los Estados de la República los impuestos locales sobre herencias y legados, queda automáticamente derogada la ley federal que regula en dichos Estados el cobro del mismo gravamen.

En las sucesiones abiertas con anterioridad al 1º de enero de 1962, se liquidará el impuesto de conformidad con la ley Federal y con la ley local que sea aplicable.

La Secretaría de Hacienda formuló declaratorias a efecto de que se suspendiera el cobro del impuesto federal sobre herencias y legados en los Estados que aceptaron derogar sus leyes en la materia, condicionando dichas declaratorias a que no se expidan disposiciones que en forma directa o indirecta restauren el cobro de algún impuesto local que grave las herencias y legados. Dado el caso de que entrara en vigor una disposición de este tipo, se reanudaría el cobro del impuesto federal sobre herencias y legados de acuerdo con la ley respectiva.

Impuestos sobre donaciones

La ley Federal sobre donaciones de 1926 quedó abrogada en el Distrito y Territorios Federales, por la Ley del Impuesto sobre Donaciones para el Distrito Federal y Territorios Federales de 25 de abril de 1934, en vigor desde el 1º de mayo.

La ley de 1926 se considera abrogada automáticamente en cada Estado desde el momento en que se adopte y entre en vigor en cada uno de ellos la Ley del Impuesto sobre Donaciones que elaboró la Comisión Permanente de la Segunda Convención Nacional Fiscal, en la que se concede a la Federación una participación de un 40% en el rendimiento de ese impuesto.

La ley de 1926 continúa vigente para liquidar el impuesto respecto de las donaciones hechas antes de que haya quedado derogada en cada una de las entidades, y para las donaciones que se lleven a efecto en los Estados de la República hasta el momento en que adopten la Ley de Donaciones elaborada por dicha Comisión.

Ley del impuesto sobre donaciones para el Distrito Federal y Territorios Federales. A continuación se exponen los puntos esenciales de la

Ley del Impuesto sobre Donaciones para el Distrito y Territorios Federales, elaborada de acuerdo con lo estipulado por la ya mencionada Comisión.

El impuesto se causa sobre la transmisión de una parte o de la totalidad de los bienes presentes del donante al donatario. Son sujetos del impuesto los donatarios, por los bienes que reciban en donación; pero los donantes son solidariamente responsables del pago, y en todo caso los bienes donados quedan afectos preferentemente al pago del impuesto.

Objeto del impuesto. Son objeto del impuesto:

- los bienes donados, inmuebles o muebles, situados en el Distrito o Territorios Federales;
- los derechos reales constituidos sobre los bienes inmuebles; y
- los bienes muebles aun cuando se encuentren en el extranjero, donados a personas residentes en esas jurisdicciones.

Aplicación del impuesto. La estructura de la tarifa es semejante a la que ya se expuso al tratar el impuesto sobre herencias. Se inicia también en la percepción de \$1,000 y el renglón más alto se aplica a cantidades de más de \$500,000. Consta también de cinco columnas con distintos porcentajes aplicables a una misma cantidad según el grado de proximidad del donatario con el donante. En la segunda columna se señala el impuesto a pagar por los ascendientes, descendientes, cónyuge, concubina, hijos y padres adoptivos; en las siguientes columnas se señalan los impuestos aplicables a parientes del segundo al quinto grado de parentesco consanguíneo colateral y a extraños. En este caso, los parientes por afinidad se consideran como extraños. El impuesto menor aplicable es de 4%, y el máximo de 65%.

Participación en el impuesto. El rendimiento total del impuesto se reparte entre la Federación y la localidad en que se cause, aplicando un 40% a la primera y un 60% a la segunda.

Hasta el momento en que entre en vigor en cada entidad la Ley sobre Donaciones elaborada por la multicitada Comisión, y para donaciones efectuadas antes de ese momento, es aplicable la Ley del Impuesto Federal sobre Donaciones.

Ley del Impuesto Federal sobre Donaciones. Esta ley quedó derogada a partir del 1º de enero de 1964.

Objeto del impuesto. De acuerdo con esta ley, el impuesto se causará al extenderse la escritura de donación. Son objeto del impuesto:

- las donaciones de bienes inmuebles ubicados en el territorio nacional, o de derechos constituidos sobre ellos;

- las donaciones de bienes muebles, siempre que procedan de una fuente de riqueza situada dentro del territorio nacional, o cuando sean donados a mexicanos;
- las donaciones de bienes muebles donados a extranjeros, si se encuentran situados en el país.

Sujetos del impuesto. Están obligados a cubrir el impuesto los donatarios; pero los donadores responden solidariamente por la falta de pago, y los bienes objeto de la donación quedan afectos preferentemente al pago del impuesto.

Cuando a una persona se le hagan varias donaciones sucesivas, se atenderá, para la aplicación de las cuotas, al monto total de las donaciones, y al liquidar el impuesto causado por las posteriores se tendrá en cuenta el valor de las anteriores.

Aplicación del impuesto. La ley que se analiza establece dos tarifas. Una aplicable a donaciones que causen impuesto en el Distrito Federal y Territorios Federales, donaciones de bienes muebles que procedan de una fuente de riqueza situada en dichas entidades, o de inmuebles situados en los mismos. Y otra tarifa aplicable al impuesto causado fuera de esas jurisdicciones.

El renglón inferior de ambas es de \$1,000; el renglón superior de la primera es aplicable a donaciones de \$200,000 en adelante, y el de la segunda a donaciones de \$300,000 y más. El impuesto más reducido en la primera es de 4%, y el más elevado de 40%; pero del producto de ellos se da una participación del 60% a la beneficencia del Distrito Federal y Territorios Federales. La segunda tarifa grava inicialmente con un impuesto de 1.5%, y el impuesto más elevado es de 15%; pero sobre el impuesto así recaudado no se da participación alguna.

Como las tarifas de las leyes ya mencionadas, la de ésta también está estructurada en cinco columnas: una con las cantidades gravables, y las otras cuatro con los distintos grados de parentesco, o la ausencia de éste, que modifican la tasa impositiva aplicable, más elevada conforme al grado de parentesco es más lejano.

Esta ley fue derogada por un artículo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para 1964.

Consideraciones finales

De los instrumentos de coordinación analizados en la primera parte de este trabajo, nuestro sistema fiscal federal hace uso de la participación, cuotas adicionales y deducción. El crédito lo utilizan la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley de Herencias y Legados, pero no como

instrumento de coordinación, sino únicamente, tratándose del Impuesto sobre la Renta, para permitir que en el momento de hacer el pago definitivo de dicho impuesto, se sustraiga de él el impuesto enterado en los pagos provisionales; y en los siguientes casos, para dar un tratamiento preferente a contribuyentes a los que se intenta favorecer.

—La Ley del Impuesto sobre la Renta concede un tratamiento especial a los contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas ganaderas y pesqueras y a los dedicados exclusivamente a la edición de libros, quienes tienen derecho a una reducción del 40% y del 50% del impuesto a pagar, respectivamente. Cuando los contribuyentes mencionados en primer lugar también industrialicen sus productos o realicen otras actividades, el crédito es sólo del 25%.

—La misma ley prevé la situación que ocurre cuando al aplicar la tarifa para el cálculo del impuesto a los productos del trabajo, se disminuya el ingreso anual del trabajador a una cantidad menor de \$6,000 o a la que resulte de elevar al año el salario mínimo. En este caso, se reducirá el monto del impuesto —o se acreditará contra él una cifra no especificada— en la cantidad necesaria para que no se reduzcan dichos mínimos.

—El otro caso previsto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, es el que se presenta cuando al aplicar la tarifa para el pago del impuesto sobre intereses procedentes de bonos, certificados de instituciones de crédito, cédulas hipotecarias y certificados de participación no inmobiliaria, se reduzca el producto neto del título a menos de 7% si se trata de rendimientos simples, o a menos de 7.2% si se trata de rendimientos capitalizados. En este caso se hará del impuesto que resulte la reducción necesaria para que el producto neto no sea inferior a esos porcentajes.

—Por su parte, la Ley del Impuesto Federal sobre Herencias y Legados de 1960 concede una reducción en el impuesto a los herederos mayores de sesenta años, a los incapacitados permanentemente para trabajar, a la cónyuge y a la concubina, cuando el capital heredado no exceda de \$60,000.

Participación. Como se recordará, la participación es la distribución de un porcentaje del impuesto recaudado por la autoridad de una jurisdicción, a la de otra jurisdicción. Implica un control centralizado, ya que el poder que concede la participación es el que estructura, administra y recauda el tributo, con exclusión del otro.

Este sistema da eficacia a la estructura fiscal, reduce los trámites, lo que significa ahorro de trabajo y de dinero tanto para el contribuyente como para la administración. Pero su característica más importante es que evita la competencia entre los Estados —sea a base de disminuir sus

impuestos como un estímulo fiscal, o de establecer impuestos proteccionistas sobre la producción de otros Estados que entra a su territorio— que puede llegar a ser muy negativa para el desarrollo general del país.

En los casos en que opera por mandato constitucional —que se verán en el capítulo siguiente— los Estados no pueden sino acatarla; pero cuando se trata de la participación opcional, a pesar de sus ventajas —y posiblemente hasta reconociéndolas—, hay Estados que prefieren incurrir en los riesgos y gastos de estructurar e implantar sus propios impuestos, que permitir lo que consideran un atentado a su autonomía, ya que la participación se concede siempre y cuando se abstengan de gravar directa o indirectamente la misma fuente.

Tasas adicionales. Adoptando el método de tasas adicionales, como ocurre cuando existe coordinación en el impuesto sobre ingresos mercantiles, son los propios Estados los que determinan —dentro de ciertos límites— el monto de sus impuestos particulares, e inclusive pueden hacer por sí mismos la recaudación de dichos gravámenes. Si no optan por esta posibilidad, la única ingerencia de la Federación es hacer el cobro. Sin embargo, hay Estados que, celosos de su autonomía, no aceptan ni siquiera este sistema en el que lo único que admitirían de la Federación sería ceñirse a la estructura del impuesto federal correspondiente.

Deducción. Por medio de la deducción, reconoce la Federación la actividad de los Estados en el campo fiscal al incluir los impuestos pagados en ellos como gastos ineludibles en el desarrollo de la actividad económica, y por tanto como gastos sustraíbles del ingreso para determinar la base gravable.

Este reconocimiento por parte de la federación del derecho de los Estados para hacerse de recursos propios, le significa una disminución en la recaudación —no mensurable, como ocurriría si se tratara del crédito— pues al contabilizarse dentro del costo o de los gastos los impuestos pagados en los Estados, se reduce la base gravable y por consiguiente el impuesto.

La aplicación de un impuesto progresivo, como es el impuesto sobre la renta, es la que ministraría mayores recursos a los Estados, y siendo deducibles —lo que significa que parte de él es soportado por la Federación—, no se explica la renuencia de los Estados a aplicarlos.

Es necesario aclarar que en el régimen actual sólo son deducibles los impuestos sobre la renta estatales, tratándose del impuesto federal sobre empresas, y sobre productos del trabajo prestado en forma independiente y del impuesto global a las personas físicas; pero no ocurre lo mismo con los impuestos sobre los productos derivados del capital y del trabajo

asalariado, que por curiosa coincidencia son precisamente la materia que con más frecuencia gravan los Estados.

Por razones elementales de equidad, los Estados deberían esforzarse porque se concediera a sus residentes la posibilidad de sustraer del impuesto federal sobre la renta, todos los impuestos sobre la renta cubiertos a nivel estatal. La situación más apremiante es la de los contribuyentes sujetos a salarios, por la razón de todos conocida, aunque obviamente no puede utilizarse como argumento, el hecho de que son los únicos en los que recaen los impuestos con todo su peso, pues no tienen posibilidad de eludirlos, ya que por interés propio —bajo pena de no reconocer como deducibles los salarios cubiertos— les son retenidos por sus patrones.

Crédito. El medio que permite neutralizar los efectos de la múltiple imposición es el crédito. Recurriendo a este sistema se haría más equitativa la recaudación de los Estados, al facilitar la introducción o ampliación de la progresividad en sus estructuras fiscales, sin perjuicio a sus residentes, que podrían restar del impuesto federal el impuesto pagado en el Estado.

La aplicación de dicho sistema facilitaría la coordinación entre las autoridades fiscales de la Federación y de los Estados, pues la base impositiva —tratándose del impuesto sobre la renta— sería la misma. Disminuirían los costos de cumplimiento y administración, dado que el cálculo de la base gravable sería el mismo, y las irregularidades que descubriera y corrigiera una autoridad servirían para que la otra procediera a tomar las medidas pertinentes.

Efectos del crédito. El primer efecto del crédito sería reducir la recaudación de la Federación. Si se considerara como acreditable únicamente el impuesto sobre la renta —ya que en principio sólo son acreditables los impuestos similares— la pérdida de recaudación sería ínfima por el momento.

Aunque sin contar con el dato exacto de a cuánto asciende la recaudación por concepto de impuesto sobre la renta en cada Estado, la mayor fuente de ingresos para los Estados la constituyen los impuestos sobre las ventas, producción y predial, y si los presupuestos de egresos totales de todas las entidades representan el 12.50% del de la Federación, es de suponerse que el impuesto sobre la renta representa una parte mínima en ese porcentaje y que, por tanto, no constituiría una pérdida considerable en la recaudación federal.

Si el crédito se fijara en ese punto, el resultado sería congelar la recaudación en esa cifra. Por supuesto, los Estados conservarían su libertad para elevar sus impuestos, pero el exceso no sería acreditable.

Si al crédito no se le fijara un límite, habría el peligro de que los

Estados elevaran sus gravámenes hasta igualar el impuesto federal, lo que ocasionaría un grave conflicto, pues se reducirían o anularían los ingresos en el renglón que más entradas le produce a la Federación; por supuesto, siempre podría ésta cancelar el crédito para el futuro. Pero previendo esta circunstancia, es difícil que la Federación adoptara, dado el caso, el crédito total. En caso de que recurriera a este procedimiento, sería más bien siguiendo alguna de las modalidades de porcentaje, cifra tope, o una combinación de ambas, lo que le permitiría de antemano conocer el porcentaje que en su recaudación significaría tal medida, calculando el monto que podría sacrificar para estimular la recaudación en el nivel estatal.

Como esas modalidades ya fueron estudiadas en el capítulo correspondiente, no serán examinadas aquí, únicamente se comentarán las ventajas y desventajas que implicaría su aplicación en el hipotético caso de que la Federación decidiera introducirlas. Desde luego, con cualquiera de las modalidades sufre un menoscabo la cualidad neutralizadora del crédito, y es a la Federación a la que incumbe determinar hasta qué límite puede abatir su recaudación.

Crédito por porcentaje. Si optara por conceder el crédito por porcentaje, el causante podría acreditar contra el impuesto federal el impuesto pagado en el Estado hasta una cifra que representara un porcentaje determinado del impuesto correspondiente a la Federación.

Crédito hasta cifra tope. Si acordara permitir el crédito hasta cifra tope los contribuyentes estarían en posibilidad de reducir el impuesto a pagar a la Federación hasta una cantidad fija señalada por la misma Federación. Esto permitiría a los causantes en los renglones de bajos ingresos sustraer hasta el total del impuesto pagado, en tanto que para los causantes de altos ingresos la cifra tope representaría un porcentaje decreciente del impuesto previamente cubierto.

Crédito por porcentaje hasta cifra tope. Combinando el sistema de porcentaje con el de cifra tope, en los renglones inferiores el crédito revestiría la forma de un porcentaje sobre el impuesto federal, mientras que en los renglones superiores de la tarifa adquiriría la forma de una cifra límite que constituiría un porcentaje cada vez menor del impuesto estatal cubierto.

Crédito graduado. El crédito graduado a base de un porcentaje descendente, podría permitir a los causantes de los renglones inferiores la deducción hasta del total del impuesto cubierto al nivel estatal, en tanto que en los renglones superiores significaría sólo una parte de él.

En ninguna de estas circunstancias debe entenderse que se llegaría a una devolución del impuesto, ya que tendría que cubrirse el gravamen federal que resultara de aplicar a la base gravable el impuesto

correspondiente y de restar de ella el impuesto estatal previamente pagado, o la parte que de él fuera acreditable. La única diferencia sería que en unos casos podría acreditarse una porción, mayor, o hasta la totalidad, del impuesto cubierto en el Estado, y en otros casos únicamente podría disminuirse del impuesto federal a pagar, una parte cada vez más reducida del impuesto previamente cubierto, y por tanto, el remanente a pagar en relación con el impuesto federal sería mayor.

Ventajas y desventajas del crédito. Si la Federación no tomara en consideración la acción impositiva de los Estados, los sujetos al impuesto sobre la renta serían gravados desproporcionadamente —lo que ocurre tratándose de los productos del trabajo asalariado y de los productos de capital—. Es probable que la concesión del crédito facilitara que los Estados que no lo han hecho implantaran un impuesto sobre la renta, sabiendo que no se gravaría exageradamente a sus residentes, y estimulara a los Estados que lo tienen establecido a mejorar sus sistemas.

Para los Estados el crédito tiene la desventaja de que no entraña una entrada directa de dinero, como ocurre con la participación y especialmente con el subsidio, y hay Estados en que la recaudación es raquítica no a causa de deficiencias en el sistema fiscal —aunque éstas puedan existir— sino por su escaso desarrollo económico, por lo que necesitan ayuda directa de la Federación, además de coordinación impositiva.

La Federación vería restringida no sólo su recaudación sino también su actuación, ya que sin el crédito puede hacer las modificaciones que considere necesarias en el impuesto sobre la renta para emplearlo como instrumento de política anticíclica. Dado el caso de que se implantara el crédito, tendría que tomar en consideración los efectos de la modificación del impuesto federal sobre la recaudación de los Estados. Una modificación cuando el crédito consistiera en una cifra tope no implicaría cambio para los Estados; pero si consistiera en un porcentaje del impuesto de la Federación, sí se reflejaría en sus recaudaciones.

El crédito tiene la ventaja de que permitiría a la Federación conocer el monto exacto de lo que le cuesta reconocer los impuestos pagados en los Estados, cosa prácticamente imposible tratándose de la deducción.

La disminución que del impuesto federal representa la deducción, beneficia al contribuyente, reduciendo el gravamen a su cargo; lo que el causante deja de cubrir a la Federación por la aplicación de deducciones constituye, por tanto, una suma que los Estados no perciben. Utilizando el crédito, por el contrario, la disminución en la recaudación del impuesto federal se convierte en recursos que captan los Estados.

Por consiguiente, el aumento de la recaudación en los Estados debería igualar el decremento de la Federación. No se trata de que en cada renglón de la tarifa se igualaran el decremento y el incremento —sería

tanto como dejar que la Federación estructurara el sistema fiscal de los Estados—. Es el impuesto total estatal el que debe coincidir con el decremento total del impuesto percibido por la Federación en ese Estado, pudiendo los Estados organizar sus propias tarifas como lo consideraran conveniente.

La opción entre crédito y deducción desde luego corresponde a la Federación, ya que es ella la que resiente la pérdida de recaudación con cualquiera de los dos métodos, sin que esto signifique que no pudiera actuar de común acuerdo con los Estados.