

que sólo subsistan tributos o contribuciones federales y una serie de participaciones en su rendimiento que alimenten la subsistencia presupuestaria de las entidades federativas.

B. ANTECEDENTES DE LA COORDINACION FISCAL

1. Periodo 1948 - 1979

De 1948 a 1977 la estructura impositiva nacional se caracterizó por un sistema mixto, es decir, por un esquema que permitía espacios tributarios concurrentes y, a su vez, comprendía convenios específicos de coordinación entre el gobierno federal y las entidades por cada impuesto federal, como en el caso del impuesto sobre ingresos mercantiles, sobre embotellamiento de bebidas alcohólicas, al ingreso global de las empresas causantes menores, sobre productos del trabajo, sobre tenencia o uso de automóviles, así como impuestos en algunas actividades de administración tributaria, como la vigilancia de los contribuyentes y la fiscalización conjunta.

El funcionamiento de la estructura impositiva nacional basado en un sistema de relaciones entre el gobierno federal y las entidades duró poco más de treinta años. En este lapso, el desarrollo del federalismo fiscal en México, a partir de la ampliación de las acciones de coordinación fiscal entre el gobierno federal y las entidades, fue requiriendo paulatinamente eliminar gravámenes estatales y municipales concurrentes en el ámbito impositivo federal y, de manera paralela, el aumento de tarifas en los impuestos federales coordinados con las entidades, con el fin de compensar a éstos, por medio de las participaciones en el rendimiento del impuesto federal correspondiente, los ingresos que dejaban de percibir. En algunos casos, y de común acuerdo, se convino en que el impuesto podría administrarse totalmente o en ciertas fases por las tesorerías de las entidades.

La experiencia más ilustrativa de la coordinación fiscal en la década de los setenta fue el impuesto sobre ingresos mercantiles. A pesar de que en este gravamen se logró coordinar a todas las entidades federativas después de varias medidas de política fiscal, constituyó la base para establecer el impuesto al valor agregado. Así, el convenio de coordinación en este impuesto padeció varias modificaciones, una de las cuales consistió en que el gobierno federal otorgaría una compensación adicional equivalente a 10% del importe tal que percibieran por participaciones y cuotas adicionales a las entidades que se coordinaran. Sin embargo, sólo quince entidades federativas se coordinaron, pues para el resto la coordinación significaba un sacrificio fiscal al no compensarse la tasa estatal y municipal que regía en esas entidades. Entre 1971 y 1973 aumentó la tasa del impuesto federal sobre ingresos mercantiles. En 1973 se estableció una tasa general de 4% y dos especiales de 10%. En 1974 se fijó una tasa especial de 5, 10, 15 y 30%, lo que permitió que las entidades que no estuvieran coordinados con este impuesto lo hicieran.

También durante los años setenta, se presentó un cambio en la composición de los ingresos tributarios brutos del gobierno federal. En efecto, mientras que la recaudación por concepto del Impuesto sobre la renta se mantuvo y los impuestos indirectos comenzaron a disminuir en importancia, ambos como proporción del total de los ingresos tributarios federales, el renglón del comercio exterior aportó mayores recursos tributarios como consecuencia de la exportación de hidrocarburos.

A fines de los años setenta, una reforma fiscal federal profunda, enmarcada en un proceso de planeación del desarrollo y en un programa de reforma administrativa, logró modificar la política de coordinación fiscal (y en consecuencia el funcionamiento del federalismo fiscal), así como fijar de común acuerdo entre el gobierno federal y los gobiernos de las entidades un esquema rector del campo impositivo nacional, mediante un ordenamiento federal que adhirió a los gobiernos estatales a un sistema nacional, sentó las bases para reducir de manera importante la concurrencia impositiva y enlazó un conjunto de procesos antes dispersos, para simplificarlos y hacerlos congruentes con la regionalización de la estructura administrativa de las oficinas hacendarias del gobierno federal.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal creado por la Ley de Coordinación Fiscal, al lograr armonizar las facultades impositivas de los gobiernos federal, estatal y municipal, permitió simplificar la estructura tributaria nacional y eliminar convenios de coordinación entre el gobierno federal y los gobiernos de las entidades por cada impuesto federal. En cambio, fue suscrito un solo convenio de adhesión respecto a todos los impuestos federales que comprende la coordinación de los gobiernos estatales con el gobierno federal, con lo cual, fue posible también establecer de un sistema de transferencias (participaciones) que sirvió en su origen como mecanismo resarcitorio de los ingresos que las entidades y municipios dejaron de percibir por su adhesión al sistema.

Con objeto de que los gobiernos estatales y municipales contaran con una afluencia de recursos tributarios fijos mediante participaciones, como proporción de la recaudación federal total y no sólo por algunos impuestos federales, en 1980, con el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal comenzó un proceso de descentralización financiera mediante la sistematización de la coordinación fiscal entre el gobierno federal y los gobiernos locales.

Para lograr lo anterior, entre otra medidas, se instrumentó un esquema mediante el cual las entidades y municipios participarían de un volumen de recursos tributarios conforme un porcentaje de la recaudación federal total. El propósito de este mecanismo de coordinación fue eliminar la doble o triple tributación que se presentaba sobre una misma fuente impositiva, facilitar la simplificación de la estructura impositiva nacional y establecer menor número de cargas fiscales a los contribuyentes mediante la desaparición de varios gravámenes locales y con la implantación del impuesto al valor agregado.

La adhesión de las entidades al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal fue una decisión generalizada, debido fundamentalmente a que el propio convenio de adhesión garantizó a las entidades federativas el resarcimiento, durante los primeros años, de los recursos tributarios que las mismas dejaron de percibir por la derogación o suspensión de gravámenes locales, así como el incremento que tuvo la recaudación federal por la exportación de hidrocarburos, ya que dicho concepto se incluyó en la recaudación federal participable.

En comparación con la etapa anterior de la coordinación fiscal que abarca los años 1948 a 1979, los gravámenes estatales y municipales vigentes en los años setenta, se encontraban por abajo de su potencial recaudatorio, lo que obligaba a canalizar mayores recursos hacia las entidades y a reformar el sistema tributario en su conjunto.

En efecto, de acuerdo con datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la carga fiscal total del país en 1979 era de 19.88% del PIB, de la cual 15.03% correspondía al gobierno federal, 1.91% a los estados (sin incluir participaciones) y 2.94% a cuotas de seguridad social. Para 1980, año en que entró en vigor la Ley de Coordinación Fiscal y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la carga fiscal total se incrementó considerablemente al pasar a 22.55% del PIB, de la cual 17.88% correspondió al gobierno federal, 1.72% a las entidades (sin incluir participaciones) y 2.95% a cuotas de seguridad social.

2. Periodo 1979 - 1996

Dos circunstancias colocaron al sistema tradicional de participaciones en especial crisis en los últimos años. Una era el régimen de participaciones en el impuesto sobre producción de petróleo y otra, ciertas manipulaciones en ingresos mercantiles para ubicar el lugar de la percepción del ingreso las cuales se empezaron a desarrollar en varias entidades.

En materia de petróleo (sólo lo que ocurría en los años de 1977, 1978 y 1979, en los que la producción y exportación de petróleo empezó a desarrollarse en forma importante), estaba sólo vigente en forma parcial la Ley del Impuesto al petróleo y sus derivados, de 30 de diciembre de 1947, con adiciones o reformas de los años de 1950, 1953 y 1955.

Se dice que estaba sólo "parcialmente vigente", porque el único productor de petróleo lo era el organismo público descentralizado PEMEX, para el que las Leyes de Ingresos de la Federación, desde hacía varios años, establecían un régimen fiscal especial, según el cual el impuesto de producción y otras actividades "que desarrolla en su carácter de causante directo de impuestos establecidos en leyes federales" (dentro de las que quedaban comprendida la Ley del Impuesto al Petróleo y sus derivados) se pagaría no como lo disponían dichos ordenamientos sino con tasas que han variado año con año sobre el importe total de sus ingresos brutos, del que sólo podría deducir, entre otros, lo que hubiera obtenido por la exportación de petróleo crudo, gas natural y sus derivados, que únicamente quedaban gravadas con las tasas establecidas por las tarifas del impuesto general de exportación.

Y tratándose de participaciones, la misma Ley de Ingresos de la Federación señalaba, dentro del régimen especial para PEMEX que las Entidades Federativas y los Municipios percibirán participaciones en la proporción y términos que establezcan las leyes tributarias respectivas.

Lo anterior significaba que aunque el impuesto al petróleo y sus derivados no estuviera ya vigente, las entidades y sus municipios seguirían recibiendo participaciones como si el impuesto continuara en vigor. Ahora bien, de acuerdo con las disposiciones de la Ley especial respectiva, la cuota del Impuesto para el petróleo crudo de 0.93 y el combustible y el gas oil de 0.95 será el 10% de su valor, cuando el precio de barril del combustible en N.Y. sea de Dls. 1.00 o menor y aumentará a razón de 0.2% por cada 5 centavos de dólar o fracción que aumente el precio del combustible.

Para determinar el valor del Petróleo combustible, se tomará el promedio de las cotizaciones en N.Y., durante el mes anterior, del barril del combustible denominado "Bunker", puesto a bordo de los barcos.

Por esta mecánica, la cuota teórica del impuesto que ya no se cobrara habría aumentado en forma considerable al elevarse los precios del petróleo en el mercado internacional. Consecuentemente, y como el precio del petróleo en el mercado de N.Y. a principios de 1979 era de Dls. 10.70 la tasa de 10% se eleva a 58.5%.

Sobre esta tasa, que PEMEX no tenía obligación de pagar, se calculaban las participaciones en relación con el impuesto pagado por PEMEX por sus ventas en el mercado interno.

Es de observarse también que en 1978 sólo había 4 entidades en las que se producía petróleo: en una el 62.31% de la producción, en otra el 23%, en otra el 12.13% y en otra el 1.66%.

De haber continuado la situación como estaba en los años de 1977 a 1979, las participaciones habrían llegado en breve al 100% del impuesto realmente pagado por Pemex por sus ventas en mercado interno, lo que habría significado que el beneficio fiscal derivado de la explotación de una riqueza propiedad de la Nación, habría quedado concentrado en sólo 2 entidades de la República. Era necesario un nuevo régimen de participaciones que fuera capaz de distribuir el beneficio de la explotación petrolera a todas las entidades del país.

Así tenemos que hasta 1979, los ingresos de las entidades se conformaban de cuatro rubros:

- la participación del impuesto sobre ingresos mercantiles y las comisiones por gastos de administración del mismo
- las participaciones sobre impuestos especiales
- los impuestos estatales y municipales
- los derechos

Hasta antes de 1980, como vimos en lo antes comentado, la coordinación fiscal se basaba en los dos primeros incisos. Las participaciones a las entidades correspondientes cubrían 45% de la recaudación de la entidad, más multas y recargos correspondientes, más gastos de administración, constituidos por 4% de la diferencia entre el ISIM recaudado a nivel nacional y 45% asignado a la entidad por gastos de administración. Las participaciones a los municipios, por otra parte, se asignaban con 20% de la participación correspondiente a la entidad.

Por otra parte, el monto por participaciones correspondientes a los impuestos especiales -bebidas alcohólicas, cerveza, refrescos, electricidad, minerales, entre otros- dependía tanto de la tasa impositiva aplicada al valor de la producción como del porcentaje de participación establecida para cada rubro. En este renglón destaca la cuantiosa participación de impuestos especiales asignada a las entidades productoras de petróleo, aspecto que heredó el Sistema de Coordinación Fiscal posterior. Cabe subrayar, además, que con este esquema las entidades y municipios tenían soberanía en la implantación y administración de algunos impuestos y derechos; es el caso de los impuestos a la educación y de los agropecuarios. Sin embargo, con el fin de evitar la concurrencia fiscal, y mayores ineficiencias en la

asignación de recursos, esta libertad fue limitada con el convenio de coordinación fiscal de 1980.

Concluyendo, este sistema de participaciones consistía en participar únicamente de la recaudación de algunos de los impuestos de la Federación; sus tasas o proporciones de participación variaban de impuesto a impuesto; el procedimiento para la distribución de las participaciones era diferente en los diversos gravámenes, al variar en cada una de las leyes que los otorgaban (así, podía depender de si la entidad era productora o consumidora, o de ambas, y en algunos casos de la entidad donde el contribuyente hubiera percibido el ingreso); la época de pago solía estar desfasada en varios meses a partir de la fecha en que se pagaba el impuesto; además de que en su conjunto dichas participaciones, si bien venían aumentando, el incremento de las mismas representaba cada vez una menor proporción de los recursos fiscales totales de la Federación. Y es todo esto lo que hace que se establezca el Convenio de Coordinación Fiscal que viene a corregir algunas de estas deficiencias.

Con la entrada en vigor, en enero de 1980, de la Ley de Coordinación Fiscal se estableció un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal al que se adhirieron las entidades federativas que así lo desearon mediante la firma de convenios que se celebraron con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y con ello pudieron participar en los Fondos General de Participaciones y Financiero Complementario de Participaciones señalados en dicha ley; a cambio de abstenerse de establecer o mantener en vigor gravámenes locales y municipales que contrarioran a la Ley del Impuesto al Valor Agregado y a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

El Sistema Nacional de Participaciones establecido en la Ley de Coordinación Fiscal, garantizó a las entidades federativas que obtendrían una mayor cantidad de recursos económicos que los que pudieran obtener con el sistema de participaciones anterior a 1980. El Sistema de Participaciones que entraría en vigor a partir del primero de enero de 1980 establecía que todas las entidades participarían en un porcentaje fijo de todos los impuestos federales, representando con ello un porcentaje o proporción constante de la recaudación federal, así como de sus incrementos posteriores

El nuevo Sistema de Coordinación Fiscal, establecido en 1980, ha presentado una continua evolución. La mayoría de los cambios se han orientado a ajustar el modo y el monto en el que la federación participa de los impuestos a las entidades, a fomentar el esfuerzo recaudatorio de los gobiernos regionales y a favorecer un criterio de equidad. Sin embargo, este esquema arrastra aún algunos errores, y si bien se ha intentado incentivar el esfuerzo recaudatorio de las entidades, los cambios implantados distan mucho de favorecer una correspondencia fiscal.

A continuación se analizan las diferentes formas y porcentajes que han conformado el Fondo General de Participaciones desde 1980 hasta 1992, tomando como base las leyes de coordinación fiscal vigentes en cada uno de los distintos años.

En las Leyes de Coordinación de 1980 y 1981, se señala que el Fondo General de Participaciones se integrará con el 13% de los Ingresos totales anuales que obtenga la Federación por concepto de impuestos. Este fondo se incrementará con el porcentaje que represente, en dichos ingresos de la Federación, la recaudación en

un ejercicio de los gravámenes locales o municipales que las entidades convengan en derogar o dejar en suspenso al adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Los incrementos al 13% de ley, están contenidos en su mayoría, en los anexos al Convenio de Adhesión, los que son 4 para todas las entidades no petroleras y para las entidades petroleras son cinco.

Con los estados petroleros: Chiapas, Tabasco, Tamaulipas y Veracruz, se firmó un segundo anexo: Anexo 2 al Convenio de Adhesión, en el que se estableció que se tomaría como base el año de 1979, en vez del de 1978, para efectos de las fracciones I y II del artículo Quinto Transitorio de la Ley de Coordinación; que las participaciones correspondientes al año de 1979 se les pagarían en los términos de las leyes en vigor, pero que no sería tomado dicho monto como base para los efectos de la Ley de Coordinación, sino únicamente el 50% del total, al que debería de aplicarse la proporción que le correspondió dentro de las entidades productoras.

En el segundo párrafo de dicho anexo se señala que para no afectar las participaciones de las demás entidades federativas, la Secretaría procedería a:

- a) Incrementar el Fondo General de Participaciones con el tanto por ciento que represente en la recaudación federal total por impuestos en el país en 1979, la cantidad que resulte para las entidades petroleras.
- b) Disminuir de dichos fondos el por ciento que representaron en la recaudación federal total por impuestos en el país en 1978, las participaciones que le correspondieron a dichas entidades derivados de la aplicación de la Ley del Petróleo y sus Derivados, incluyendo las de sus municipios y el 10% adicional por estar coordinada la entidad en el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles. Lo anterior representó un incremento en el porcentaje de integración del Fondo General del 0.69%.

En el periodo 1980-1987 el nuevo esquema de participaciones se conformó con tres fondos: el Fondo General de Participaciones (FGP), el Fondo Financiero Complementario (FFC) y el Fondo de Fomento Municipal (FFM).

1) Fondo General de Participaciones representó la principal fuente de recursos de los gobiernos locales. Desde el comienzo comprendió 13% de la recaudación federal participable (impuestos federales más derechos de extracción de petróleo y minería), incrementándose paulatinamente este porcentaje hasta 18.5% en 1993. La distribución de este fondo entre las diferentes entidades también ha presentado numerosos cambios. En 1978, el principio de distribución de participaciones fue solo resarcitorio, manteniéndose las ponderaciones vigentes en el esquema anterior, pero implicando la continuación de sus fallas. En particular, las entidades extractoras de petróleo continuaron favoreciéndose. Dos problemas resaltan en este renglón. Primero, en 1978 se estableció un precio transitoriamente alto del petróleo, por lo que el esquema centrado en dicho año implicó, en consecuencia, una participación elevada para dichos estados, en detrimento de los no productores de petróleo o que devinieron a aumentar su producción años más tarde. La alta participación, sin embargo, no se corrigió en años posteriores, cuando el precio del petróleo disminuyó de manera considerable. Segundo, en los estados favorecidos por este esquema de participaciones se presentó una "enfermedad holandesa local", es decir, una atracción de recursos ineficiente hacia la entidad, originada por los montos extraordinarios recibidos y no por un criterio de productividad de los factores.

Durante los años siguientes las reformas a la fórmula de participaciones tuvieron como objetivo incentivar el esfuerzo recaudatorio estatal, para lo cual se asignó un mayor porcentaje de participación a las entidades que incrementaran su recaudación respecto al promedio de recaudación nacional.

En 1981 y 1982 se dieron cambios en el criterio de distribución dirigiéndose únicamente a ajustar el criterio de rezagos. Los criterios de distribución del FGP así establecidos implicaron la permanencia de altas participaciones a entidades productoras de petróleo en 1979 y las ineficiencias originadas de ahí. Por otra parte, el esquema creado para incentivar la recaudación estatal implicó también un sesgo en favor de las entidades con alta capacidad tributaria, regularmente los que contaban con altos ingresos, con mercados internos más desarrollados y completos y con mejor capacidad y tecnología administrativa. Es más, al darse el incremento de participaciones respecto a la media de la recaudación nacional, algunas entidades disminuyeron su coeficiente de participaciones. Por lo que, dicho esquema implicó un sesgo contra las entidades con ingresos más limitados, con un sector primario de consideración y con mayores necesidades de bienes y servicios públicos, originando, por tanto, un patrón no equitativo de distribución de participaciones.

2) Fondo Financiero Complementario. Este fondo se conformó inicialmente por 3.5% del FGP y por un monto aportado por la federación equivalente a 3% del FGP. Su distribución entre las diferentes entidades se estableció de manera inversa a la participación asignada en el FGP. Debido a que la participación estatal en el FGP tendía a favorecer a las entidades con mayor ingreso y mercados internos más desarrollados, el modo de asignación de las participaciones del FFC tenía un criterio redistributivo.

3) Fondo de Fomento Municipal. Este fondo se constituyó inicialmente con 96.7% de la recaudación correspondiente a 95% del derecho adicional sobre hidrocarburos y por el impuesto adicional de 3% sobre el impuesto general de las exportaciones de petróleo crudo y gas natural. En la distribución de este fondo, 67% se dirigía exclusivamente a los municipios coordinados con la federación en materia de derechos; del restante 33% participaban todos los municipios, coordinados o no.

En el periodo 1988-1989, con el objetivo de incentivar la recaudación estatal del IVA, en 1988 se reformó la ley de coordinación fiscal. Se asignó directamente 30% de la recaudación del IVA a la entidad que le correspondía, más una participación similar a la del año anterior, calculada sobre un fondo ajustado. Esta reforma, acrecentó los problemas de inequidad ya explicados, a modo de asignación del FGP, pues los estados con mayor recaudación de IVA respecto al promedio nacional incrementaron su porcentaje de participación. Como se destacó anteriormente, la mayor recaudación de IVA no sólo se originaba por una mayor eficiencia administrativa sino por un desarrollo más rápido del mercado interno presentado por lo común en entidades con mayores ingresos.

Modificaciones al FGP a partir de 1990. El modo de asignación del FGP, el principal fondo de participaciones, se ajustó de manera importante en 1990. Primero aumentó el porcentaje distribuido de la recaudación federal participable, incrementándose a 18.76%, inicialmente y posteriormente al 20%. En segundo lugar, se fusionaron el Fondo General de Participaciones y el Fondo Financiero Complementario y se reformó la fórmula de distribución de participaciones. Los cambios a la fórmula fueron dos.

Primero, intentando corregir el sesgo inequitativo del esquema de distribución anterior, se asignó un porcentaje (45.7%) del nuevo fondo en términos per capita. Segundo, intentando aplicar un criterio de eficiencia, se asignó un porcentaje (45.7%) del nuevo fondo respecto a la recaudación de impuestos asignables correspondientes a la entidad. Así, el nuevo patrón de distribución de participaciones implicó los siguientes cambios:

- 1) Asignación de 45.17% del nuevo fondo en proporción directa con el número de habitantes del estado respectivo.
- 2) Asignación de 45.17% del nuevo fondo, mediante la aplicación del nuevo coeficiente de participación.
- 3) Asignación de 9.66% restante, en proporción inversa a las participaciones por habitante de cada entidad.

Aunque los cambios implantados a la fórmula de participaciones implican una distribución más equitativa al considerar un porcentaje de distribución per capita, el nuevo esquema de participaciones continúa presentando problemas similares a los de la fórmula anterior. Así, por ejemplo -y recordando que las participaciones federales son la principal fuente de ingresos locales- una distribución per capita presupone que la necesidad de servicios públicos del habitante de la entidad *i* es la misma que la del habitante de la entidad *j*, además de suponer que el costo de proporcionar dichos servicios es el mismo en dos estados diferentes; es decir, se logra un avance en favor de la equidad, mas lejos de ser suficiente. Por otra parte, el criterio de eficiencia (45% asociado con impuestos asignables), si bien favorece la asignación de recursos hacia las entidades en donde se origina la recaudación, no representa en su totalidad la recaudación potencial de cada entidad, además de existir graves dificultades en la información respecto a los impuestos asignables generados en cada entidad. Por otra parte, al continuar la fórmula dependiendo del coeficiente de participación del esquema anterior, se mantienen las ineficiencias de participaciones extraordinarias a las entidades productoras de petróleo, aunque en menor medida.

En suma, el actual sistema de participaciones federales ha incrementado los fondos asignados a entidades y municipios, pero no lo suficiente para cubrir las necesidades de financiamiento local, en particular las incrementadas por la descentralización de ciertos rubros de gasto federal, como los correspondientes a la educación. Además, los cambios en la fórmula de distribución de participaciones orientados a favorecer la equidad (asignación per capita) distan considerablemente de lograr este objetivo, a juzgar por la diferente necesidad de bienes públicos básicos y los costos heterogéneos de su provisión en diversas entidades. Por último, los rezagos informativos en los impuestos asignables estatales mitigan la confianza en el restante 45% de la fórmula de participaciones. Al parecer, los criterios de equidad y eficiencia están incorporados en el esquema de distribución de participaciones; sin embargo, el alcance de su estructuración es bastante limitado.

Asimismo, se creó una fórmula de distribución del Fondo de Fomento Municipal, que incluye la recaudación del impuesto predial y de los derechos de agua como indicadores de asignación.

Adicionalmente a los Fondos subsistentes, dentro de las últimas reformas a esta ley, encontramos la creación de una Reserva de Contingencia consistente en un

monto equivalente al 0.25% de la recaudación federal participable. El 90% de esta reserva será distribuido mensualmente y el 10% restante se entregará al cierre del ejercicio fiscal, y se utilizará para apoyar a aquellas entidades cuya participación total en los Fondos General y de Fomento Municipal no alcance el crecimiento experimentado por la recaudación federal participable del año respecto a la de 1990.

Además de esta reserva se creará también la Reserva de Compensación para las entidades federativas que sean afectadas por el cambio en la fórmula de participaciones.

Por lo que podemos concluir que a lo largo de estos 15 años, la Coordinación Fiscal ha dado lugar a una relación tributaria que en términos generales tiene las siguientes características:

1. Las principales potestades legislativas en materia de ingresos públicos y los principales impuestos son de competencia federal.
2. Las fuentes de ingreso propias de los gobiernos estatales representan una proporción poco significativa de sus ingresos locales.
3. Las facultades con que cuentan las Entidades y Municipios para fortalecer sus ingresos propios se encuentran muy reducidas.
4. Las facultades para el ejercicio del gasto público de cada gobierno estatal derivan de sus prioridades específicas, sin una estructura nacional de coordinación.
5. En materia de crédito, cada gobierno contrata y aplica los empréstitos que requiere, aunque no tiene acceso al crédito externo.
6. La descentralización de recursos del gasto público hacia las entidades se ha llevado a cabo de manera unilateral sin la consulta previa a las propias entidades y municipios.

C. PLAN NACIONAL DE DESARROLLO

Con la finalidad de allegarnos de elementos suficientes para sentar las bases del planteamiento del presente trabajo de investigación, a continuación comento aquellos textos o párrafos contenidos en el Plan Nacional de Desarrollo en relación al Nuevo Federalismo Fiscal, entendiendo a éste como la búsqueda de nuevas maneras de llevar a cabo la distribución de recursos y responsabilidades hacia la Federación, Entidades Federativas y Municipios, de tal manera que sea más eficiente la asignación de los recursos y la atención de las necesidades en el país en general y en las entidades.

En el apartado de estrategias a seguir del capítulo correspondiente a Desarrollo Democrático, el Plan Nacional de Desarrollo inicia estableciendo que "es propósito del plan el impulsar un nuevo federalismo para fortalecer los estados y los municipios y fomentar la descentralización y el desarrollo regional", señalando que esto será llevado a cabo a través de "una redistribución de competencias, responsabilidades, capacidades de decisión y ejercicio de recursos fiscales entre los tres órdenes de gobierno", buscando limitar el centralismo y reconoce también que este centralismo ha entorpecido el desarrollo económico y político de la República.

Asimismo en este mismo apartado en un inciso aparte establece la propuesta del Ejecutivo Federal de implantar un "vasto programa de fortalecimiento de los estados y los municipios, vinculados a las necesidades cotidianas de la población".

A continuación presentaré algunos párrafos del texto original del Plan Nacional de Desarrollo que considero importante sustento de la propuesta en estudio, para posteriormente hacer algunos comentarios.

1. Nuevo Federalismo Fiscal

"El nuevo federalismo debe surgir del reconocimiento de los espacios de autonomía de las comunidades políticas y del respeto a los universos de competencia de cada uno de los órdenes gubernamentales, a fin de articular, armónica y eficazmente, la soberanía de los estados y la libertad de los municipios con las facultades constitucionales propias del Gobierno Federal."

"El federalismo generará también las condiciones Institucionales para atender la especificidad de los problemas locales y aprovechar las potencialidades que a México le brinda la diversidad cultural, étnica, geográfica y económica de sus regiones."

"En la construcción del nuevo federalismo es imperativo llevar a cabo una profunda redistribución de autoridad, responsabilidades y recursos del Gobierno Federal hacia los órdenes estatal y municipal del Gobierno."

"Con pleno reconocimiento a la soberanía de las entidades federativas y a la libertad municipal, el nuevo federalismo propone fortalecer la capacidad institucional y los recursos públicos en los órdenes de gobierno más cercanos a la vida cotidiana de las comunidades. Es allí donde surgen los problemas, se generan las demandas y deben aplicarse las soluciones."

"Por ello, para fortalecer el Pacto Federal, se propone impulsar la descentralización de funciones, recursos fiscales y programas públicos hacia los estados y municipios, bajo criterios de eficiencia y equidad en la provisión de los bienes y servicios a las comunidades."

"En particular, durante el periodo 1995-2000 debemos proponernos aprovechar la experiencia de procesos, como el de la federalización educativa, para consolidarlos en aras de una participación informada y oportuna de las comunidades y los gobiernos locales. En esferas de la gestión gubernamental y prestación de servicios como, entre muchas otras, salud y seguridad social, fomento a la agricultura y desarrollo rural, y protección de recursos naturales y medio ambiente, podemos realizar avances muy rápidos y sustantivos. Sin limitar nuestro esfuerzo a estas áreas, debemos fortalecer la federalización de funciones gubernamentales para dar atención más oportuna y eficaz a las necesidades de la población allí donde su vida cotidiana y su organización básica más lo demanda."

2. Sistema Nacional de Coordinación Fiscal

“Otra área de especial importancia para avanzar hacia el nuevo federalismo consiste en apoyar las iniciativas de estados y municipios para estabilizar sus finanzas públicas y consolidar sus fuentes propias de ingreso.”

“Este Plan propone reformar el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, con el propósito de otorgar simultáneamente mayores ingresos y atribuciones de gasto a las entidades federativas, en correspondencia con sus responsabilidades institucionales y sus funciones públicas.”

3. Finanzas Públicas

“El sistema de coordinación fiscal deberá transformarse en un sistema de coordinación hacendaria donde se realice una adecuada distribución de ingresos, facultades de recaudación y responsabilidades de gasto, entre los distintos órdenes de gobierno, en el marco del nuevo federalismo que propone este Plan Nacional de Desarrollo. Existen diversas responsabilidades públicas que implican gastos cuyos efectos tienen consecuencias en todo el país o en múltiples regiones. En estos casos, el Gobierno Federal debe tener una participación preponderante. Por otro lado, aquellas funciones que afectan zonas delimitadas a los ámbitos estatal o municipal normalmente serán mejor ejercidas por las autoridades locales. La cercanía entre la población beneficiada y la autoridad responsable permite un mejor diseño y control de los programas de gasto. Por ello, la necesaria reasignación de responsabilidades entre los distintos niveles de gobierno irá acompañada de los cambios correspondientes en la distribución de los recursos públicos y de las facultades de recaudación.”

“A partir de estos principios, el nuevo sistema de coordinación hacendaria debe fortalecer las finanzas en los tres niveles de gobierno; ello será un factor determinante en la construcción del nuevo federalismo que propone el Plan Nacional de Desarrollo. En la medida en que los gobiernos locales cuenten con más recursos y tengan más responsabilidades, la ciudadanía podrá participar más directamente en las decisiones de ingreso y gasto que afectan directamente a las comunidades en las que viven.”

“En particular, la reforma al sistema de coordinación fiscal debe fincarse en los siguientes criterios:

- Se deben transferir algunas potestades tributarias, que hoy recaen sobre la federación, a estados y municipios, con el doble propósito de fortalecer las finanzas de los gobiernos locales y, a la vez, vincular más estrechamente los niveles de imposición con las preferencias de las comunidades.
- Deben aumentar los recursos que se transfieren a los estados y municipios y los mecanismos de asignación deben ser transparentes y generales. En este sentido, las participaciones deben complementarse con recursos adicionales que reflejen, al mismo tiempo, una transferencia de responsabilidades en el ejercicio del gasto, del ámbito federal al ámbito local. Para ello deben analizarse los componentes del gasto federal que sea adecuado descentralizar, como son algunos rubros del gasto social y educativo. En este último, existe una asimetría en las erogaciones que hacen las entidades, lo que genera una inequidad que hay que corregir.

- Debe mejorar la colaboración administrativa entre la Federación y los gobiernos locales en materia fiscal. En particular, deben aprovecharse las ventajas comparativas de cada nivel de gobierno para realizar las tareas de fiscalización y deben introducirse incentivos que premien a los gobiernos locales cuando contribuyan a lograr un cumplimiento amplio y correcto de las obligaciones fiscales.”

Como hemos podido observar en los textos antes mencionados existe formalmente la intención del Ejecutivo Federal, dentro de su “plan de trabajo”, de permitir que las entidades federativas cuenten con más recursos para la atención más eficaz de las necesidades de la población, para lo cual se habla de un transferir algunas potestades tributarias que hasta ahora han sido exclusivas de la federación, hacia las entidades y municipios, buscando también la descentralización de algunos rubros del gasto público; por lo que, para nuestro estudio, este punto es esencial, ya que como veíamos en el capítulo I, los recursos que Pemex entrega a la entidad en calidad de “apoyo”, no son suficientes para la atención de las necesidades sociales, de salud, etc., consecuencia de los daños que provoca la industria petrolera en la entidad.

4. Comentarios al Fortalecimiento de las Facultades Jurídicas y Económicas de los Estados y Municipios

Dentro de las metas de la reforma fiscal de 1996, se pretende lograr un nuevo federalismo, a través del fortalecimiento de las facultades jurídicas y económicas de los órdenes estatal y municipal. “En el ámbito económico este federalismo establece una nueva distribución de recursos y responsabilidades entre los distintos órdenes de gobierno para fortalecer la economía de las entidades y sus municipios.”

Así pues, en la primera etapa de la Construcción de un Nuevo Federalismo Fiscal, por una parte, en materia de gasto, se propone en el Presupuesto de Egresos de la Federación, la descentralización gradual del gasto programable sectorial para otorgar más recursos a los gobiernos locales y, por otra, en materia de ingresos, se contemplan dos vertientes: una, el Fortalecimiento de los Ingresos Propios y, otra, el Fortalecimiento del Sistema de Participaciones.

Así, las propuestas para fortalecer los ingresos propios locales y el sistema de participaciones, descansan en una serie de acciones entre las que destacan: la eliminación de la exclusividad del gobierno federal para establecer gravámenes sobre:

- Servicios de hospedaje.
- Sobre la tenencia o uso de vehículos de modelos recientes (10 años).
- La eliminación del impuesto federal sobre adquisición de inmuebles.
- La modificación a la Ley de Coordinación Fiscal para que los gobiernos locales estén facultados para establecer ciertos derechos adicionales a los que ya pueden determinar.
- La asignación directa a los gobiernos locales de un porcentaje de la recaudación del impuesto especial sobre producción y servicios.
- Incrementar recursos a los gobiernos locales donde existan puentes de peaje.
- El fortalecimiento del Fondo de Fomento Municipal.

Cabe mencionar que, aún cuando potencialmente todas estas acciones benefician directa o indirectamente a los municipios, y por tanto tienden a fortalecer sus haciendas, no todas ellas se materializarán en sus respectivos marcos jurídico-fiscales.

De las acciones propuestas para fortalecer los ingresos propios locales, benefician y por tanto fortalecen directamente a los municipios y sus haciendas, la eliminación del Impuesto federal sobre adquisición de inmuebles. Hoy, con la abrogación del impuesto federal, los municipios del país podrán definir libremente su política fiscal-tributaria en esta materia, fortaleciendo sus haciendas.

Igual circunstancia ocurre con el reconocimiento de facultades locales para establecer ciertos derechos adicionales a los vigentes, tradicionalmente municipales, mediante la reforma y adición al artículo 10-A de la Ley de Coordinación Fiscal, se reconoce la potestad tributaria local para poder percibir Ingresos derivados de la expedición y revalidación de licencias, permisos o autorizaciones para el funcionamiento de establecimientos o locales, cuyos giros sean la enajenación de bebidas alcohólicas o la prestación de servicios que incluyan el expendio de dichas bebidas, siempre que se efectúen total o parcialmente con el público en general; así como licencias, permisos o autorizaciones para la colocación de anuncios y carteles o la realización de publicidad, excepto los que se realicen por medio de televisión, radio, periódicos y revistas, materias o actividades impondibles que se encontraban suspendidas de gravámenes locales, en virtud de los compromisos derivados de la Coordinación Fiscal, específicamente de la materia relativa a derechos.

Las otras acciones tendientes a fortalecer los ingresos locales (hospedaje, tenencia e ISAN), fortalecen a los municipios indirectamente, al formar parte de los ingresos que les son potencialmente participables.

Por otra parte, las acciones encaminadas al fortalecimiento del Sistema de Participaciones, mediante las adecuaciones al texto de la Ley de Coordinación Fiscal, también afectan favorablemente a la Hacienda Municipal; por ejemplo, al incrementarse el Fondo General de Participaciones del 18.51% al 20% de la Recaudación Federal Participable, de igual forma se incrementa, el 20% que reciben las administraciones municipales de lo que reciben las entidades federativas, lo que repercute en su fortalecimiento económico.

De igual manera ocurre con la asignación de un porcentaje de la recaudación del impuesto especial sobre producción y servicios, del 20% tratándose de cerveza, bebidas con graduación alcohólica de hasta 6º G.L., alcohol y bebidas alcohólicas, y del 8% tratándose de tabacos labrados, de donde, por disposición expresa del artículo 3-A de la Ley de Coordinación Fiscal, los municipios recibirán el 20% de la participación que le corresponda a la entidad.

Otra de las acciones que fortalecen al municipio es la relativa al incremento de hasta el 25% de los recursos que se obtengan por la operación federal de los puentes de peaje ubicados en los municipios; recursos que con las aportaciones locales a que se refiere el artículo 9-A de la Ley de Coordinación Fiscal, integrarán fondos, cuyos rendimientos se destinen a la construcción, mantenimiento, reparación y ampliación de obras vialidad u obras de infraestructura en los municipios en que dichos puentes se ubiquen.

Por último, dentro de las acciones encaminadas al fortalecimiento del Sistema de Participaciones, destaca el fortalecimiento del Fondo de Fomento Municipal, al cual se le incorporó el Fondo de Reordenamiento del Comercio Urbano. De conformidad a lo establecido por el artículo 2-A, fracción III de la Ley de Coordinación Fiscal.

D. PROBLEMAS ESTRUCTURALES DEL FEDERALISMO FISCAL EN MEXICO

Diversos autores y estudiosos del Sistema de Coordinación Fiscal de México, tales como: Luis F. Aguilar, Robin Boadway, Anwar Shah, Gabriel Aghón, Carlos Casas, Alberto Díaz Cayeros, Rogelio Arellano Cadena, José Luis Flores, Ricardo Caballero, Jaime Sempere y Horacio Sobarzo, en la obra "México hacia un Nuevo Federalismo Fiscal", coinciden y establecen, en las siguientes problemáticas y propuestas de mejora del Federalismo Fiscal Mexicano, para lo cual a manera de conclusión presento a continuación:

1. Problemática Actual

a. En materia de ingresos

- Una debilidad del actual sistema es que sólo comprende aspectos en materia de Ingresos.
- La gran mayoría de las entidades de la República presentan un déficit constante en sus finanzas hacendarias, sin contar con las participaciones federales suficientes, una base impositiva apropiada o los mecanismos de crédito adecuados para solventarlo.
Así, por ejemplo, el déficit de Tabasco es seis veces mayor a lo recaudado por la entidad vía ingresos propios. Estos resultados indican que los ingresos no son suficientes para satisfacer las necesidades de gasto estatal, a pesar de las participaciones. Los ingresos autónomos son sumamente limitados para solventar de manera adecuada el déficit operacional.
- El actual sistema de coordinación fiscal, propicia la dependencia de las entidades y municipios de las participaciones en ingresos federales, que representan un porcentaje considerable de sus ingresos, que les impide contar con fuentes impositivas y recursos adicionales propios para solventar sus necesidades financieras.
- Los gobiernos locales están imposibilitados para hacerse cargo de la prestación de nuevos servicios y de la dotación de bienes públicos debido a que, dentro de su jurisdicción, las facultades para fijar cargas económicas a los contribuyentes por sus actividades son limitadas, como consecuencia de las restricciones legislativas derivadas del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.
- La negociación constante que los gobiernos locales deben realizar con las autoridades federales para conseguir recursos adicionales para financiar proyectos de inversión con prioridad local.

- El reducido ámbito de las facultades legislativas de los congresos locales en materia fiscal, como consecuencia de la suspensión o derogación de ciertos impuestos y derechos estatales y municipales a partir de 1980.
- Las restricciones que fijan los ordenamientos federales fiscales a las acciones tributarias de las haciendas locales, en especial las establecidas en la Ley de Coordinación Fiscal.
- La indefensión jurídica de los gobiernos locales en cuanto a su imposibilidad para participar en la elaboración de iniciativas de reformas y adiciones a las leyes fiscales federales, cuando sea afectada la legislación en materia de coordinación fiscal, de los impuestos que integran la recaudación federal participable, de los impuestos coordinados y de los impuestos asignables.
- El sistema actual de participaciones en impuestos federales posee un efecto suma cero. Es decir, dada una bolsa distributiva, mayores recursos económicos para una entidad necesariamente implican menores para otro.
- Las participaciones en ingresos federales que perciben las entidades federativas y los municipios, al haberse convertido en su principal fuente de recursos, han provocado la disminución de la autonomía fiscal de las haciendas locales y el desequilibrio de sus estructuras impositivas.

b. En materia de gasto público

- La carencia de un sistema de coordinación en materia de gasto público que garantice la planeación y racionalización de los presupuestos, en función de las necesidades sociales prioritarias.
- El desequilibrio entre las cada vez mayores responsabilidades de los gobiernos locales en materia de gasto público (resultado de la descentralización y de las demandas de la población), comparadas con la debilidad de sus haciendas para allegarse recursos propios y solventar las necesidades apremiantes de sus habitantes.
- La fuerte centralización del gasto, inclusive en rubros donde los niveles estatales y municipales son más eficientes en la provisión de los servicios, dada su estrecha relación con los beneficiarios y contribuyentes potenciales a su financiamiento.
- Las características de la estructura fiscal de nuestro federalismo han dependido de objetivos, prioridades y programas fijados por el gobierno federal.
- La creciente debilidad de los gobiernos estatal y municipal frente al gobierno federal, que ha mermado sus capacidades para atender las necesidades básicas de la población, en especial en la prestación de servicios públicos.
- Los reducidos montos de gasto presupuestal disponible para financiar inversiones en infraestructura a nivel local.

2. Propuesta de Reforma del Federalismo Fiscal

Dentro de las propuestas que presentan los autores que antes mencioné se encuentran:

- Un aspecto importante que requiere una pronta coordinación entre la federación y las entidades corresponde a los impuestos generados por organismos públicos federales, cuya actividad se realiza en las entidades locales.
- Debe de existir un acuerdo entre la federación y las entidades para el pago de impuestos de los organismos federales que operan en las entidades.
- Podría estudiarse la posibilidad de definir un sistema que permita compartir tributos sobre una misma fuente de ingresos, conservando a la vez los propósitos originales con los cuales se inició el proceso que eliminara la concurrencia tributaria.
- En cuanto las potestades tributarias locales, debe modificarse la legislación fiscal federal en materia de coordinación tributaria, con el fin de fortalecer a las Entidades y Municipios.
- En cuanto a la coordinación fiscal propiamente dicha, ha llegado el momento de trascender un sistema basado solamente en los ingresos, para pasar a un nuevo esquema fundado también en los renglones del gasto público y el crédito, de manera tal que se constituya un sistema nacional de coordinación hacendaria.
- En el proceso de descentralización del gasto se deben transferir no sólo recursos presupuestales, considerando ventajas competitivas de los distintos órdenes de gobierno y reconociendo las diferencias en capacidades institucionales entre Estados y Municipios. Con la finalidad de elevar la calidad y eficiencia en la prestación de los bienes y servicios públicos.
- Establecer políticas de desarrollo regional que logren aumentar las capacidades de respuesta de las autoridades locales frente a las demandas y necesidades de sus habitantes, con el objetivo de garantizar la autonomía de los diferentes ámbitos gubernamentales
- Es conveniente señalar también la necesidad de mejorar la eficiencia hacendaria de los gobiernos locales, tanto en la capacidad de recaudación tributaria local como en la administración del gasto.
- Examinar hasta dónde es posible aumentar las participaciones, disminuir la dependencia de las entidades y municipios y, al mismo tiempo, ensanchar las fuentes de recursos tributarios de las entidades, con la transferencia de la administración de gravámenes federales hacia las entidades y la creación de tributos locales. Esto supone que con la transferencia de la administración de impuestos federales a las entidades y la creación de fuentes tributarias en las mismas se transfieren también conceptos de gasto público.
- En conclusión, un nuevo federalismo fiscal en México debe implicar una redefinición de las atribuciones, tanto recaudatorias como de asignación de gasto, en los diferentes niveles de gobierno, considerando siempre las necesidades de los ciudadanos y la aplicación de los criterios de eficiencia y equidad.

CAPITULO IV

MARCO DOCTRINAL DE LOS IMPUESTOS

En el presente capítulo y antes de definir las características y elementos del impuesto que conforma la propuesta del presente trabajo, vamos a realizar el estudio de todo aquello que nombro "Marco Doctrinal de los Impuestos", que consiste en el Concepto de Contribuciones e Impuestos, los Elementos de este último como principal ingreso tributario, y sus características, esto en una primera parte; posteriormente analizaremos los principios que conforman la fundamentación de los Impuestos, dividiéndolos en Generales Doctrinales, Jurídicos Ordinarios y Constitucionales; y por último analizaremos la Clasificación de los Impuestos; todo esto con la finalidad de sentar las bases fundamentales y de legalidad del impuesto propuesto.

A. CONCEPTO, ELEMENTOS Y CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO

1. Concepto

Se entiende por ingreso tributario, tributo o contribución, todos aquellos recursos económicos, que, dentro de la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de contribuir a los gastos públicos.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 6 establece: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran." Más que proporcionar una definición se concreta a señalar cuándo se causa una contribución, pero se abstiene de indicar en qué consiste y cuáles son los elementos que le dan origen.

De acuerdo con nuestra legislación tributaria, existen cuatro clases de ingresos tributarios, contribuciones o tributos: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

Los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado, esto se debe a la naturaleza misma del impuesto, con el que el Estado persigue el objetivo de: obligar a todos y cada uno de los ciudadanos a contribuir, en función de sus respectivas capacidades económicas, al sostenimiento de los gastos públicos.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2o. fracción I define: "Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la

misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.”

La doctrina define al Impuesto como la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público -esto es, a la realización de servicios públicos- y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.

2. Elementos de la Obligación Fiscal

a. Sujetos

En el impuesto, como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la ley impositiva, o sea, que se ha realizado lo que se llama hecho generador, surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, siendo el sujeto activo el Estado. En cuanto al sujeto pasivo, de la definición de impuesto, se desprende que pueden serlo las personas físicas y las morales, lo que se confirma con lo que dispone el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, que establece que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

1) Sujeto Activo

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado. Mas como éste se descompone en nuestro orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcance diversos, es necesario delimitar el campo de acción de las mismas.

En el orden fiscal mexicano y de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, tres son los sujetos activos:

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

a) Federación. Está constituida por la unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto establecido por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional, etc.

La esencia del pacto federal radica en el hecho de que diversas circunscripciones territoriales que por sí mismas difícilmente podrían subsistir, se unen para dar origen a una entidad superior (la Federación) que las represente y gobierne mediante el ejercicio de una serie de poderes y atribuciones que las entidades creadoras le otorgan y le reconocen.

Es decir, al suscribir el pacto federal, un conjunto de regiones antes dispersas e independientes entre sí, aceptan someterse a una sola potestad soberana para constituir un Estado unificado que vele por los intereses comunes de todos y cada uno de sus componentes.

b) Entidades Federativas. Son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior y en lo relativo al manejo político-administrativo de sus respectivos problemas locales.

c) Municipios. El municipio puede definirse como la célula de la organización del Estado Mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades miembros de la Federación.

Por su parte, el Artículo 115 Constitucional, nos indica que:

"Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre conforme a las bases siguientes:

I. Cada Municipio será administrado por un Ayuntamiento de elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el Gobierno del Estado...

II. Los municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley."

2) Sujeto Pasivo

El sujeto pasivo es la persona física o moral o cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros, mexicana o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligado al pago de una contribución al fisco por haberse colocado en la situación de hecho o jurídica que genera el crédito fiscal.

Actualmente se empieza a considerar a la Federación, Estados, Municipios y Organismos Descentralizados como sujetos pasivos de las contribuciones.

Existen casos en que encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo de la obligación fiscal es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo. El caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo.

Ahora bien, por personas físicas entendemos todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual incluye a los menores de edad y los incapaces, representados por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo o contribución. En tanto que las personas morales están constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en donde tengan establecido su domicilio fiscal.

b. Nacimiento del Tributo

Es un principio fundamental de la Ciencia Jurídica, el que nos dice que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto (que respectivamente reciben los nombres de hipótesis normativa y supuesto jurídico), de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto.

Por lo que el nacimiento del tributo tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley hacendaria aplicable. En ese sentido, el art. 6 del CFF establece que: "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

Es necesario distinguir que el nacimiento del tributo constituye un momento distinto del de su determinación en cantidad líquida. En muchas ocasiones, un sujeto pasivo se ubica dentro de la correspondiente hipótesis normativa, llevando a cabo el hecho generador del tributo, sin que esto signifique que el importe del mismo se cuantifique de inmediato. Por el contrario, se requerirá de la presencia de una serie de circunstancias posteriores al nacimiento de la obligación, para que tanto el Fisco como el causante puedan conocer su monto en cantidad líquida.

En conclusión, el tributo nace cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador previsto en la ley tributaria aplicable, independientemente de que en ese momento existan o no las bases para su determinación en cantidad líquida, es necesario hacer notar que en nuestra propuesta tenemos que hablar del nacimiento del tributo a partir de la creación de la ley respectiva.

c. Determinación en cantidad líquida

La determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas por la ley hacendaria.

La cuantificación constituye un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria, cuya temporalidad varía según el crédito fiscal de que se trate.

Por otra parte, debe señalarse que la operación de liquidación normalmente es llevada a cabo por el propio contribuyente, ya que la ley fiscal, partiendo de un principio de buena fe, le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. No obstante, en algunas ocasiones la ley dispone que dicho cálculo sea efectuado por la autoridad hacendaria, por ejemplo, cuando como resultado de una visita oficial de inspección fiscal se descubren omisiones y evasiones, o inclusive por terceros.

La determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa contributiva prevista en la ley. Tasa que consiste en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda del curso legal, del tributo a pagar.

d. Tarifas

Existen diversos tipos de tarifas tributarias, las más usuales son: Cantidad Fija, Cuota Fija o Proporcional y Tarifa Progresiva.

1). Cantidad Fija. En este caso la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta, expresada en moneda del curso legal, y no, como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas en porcentajes.

2). Cuota Fija o Proporcional. Consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal, para efectos de nuestro estudio cabe aclarar que dicho importe global estaría definido por la diferencia entre los ingresos por ventas de la producción menos los costos y gastos que se generen en dicha producción.

3). Tarifa Progresiva. Son aquellas que aumentan al aumentar la base. Tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor, decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor. En este tipo de tarifas el impacto económico va variando según aumente o disminuya el monto de los ingresos gravables, lo cual implica una notoria diferencia con las tasas a cuota fija, en las que el porcentaje señalado por la ley se aplica uniformemente, cualquiera que sea el ingreso.

e. Plazo para el pago

Una vez que un tributo ha nacido y se encuentra determinado en cantidad líquida, surge la obligación de pagarlo o enterarlo al Fisco; el plazo para el pago variará según lo disponga la ley aplicable, ya que no existen reglas fijas para determinarlo.

Por su parte, y a manera de regla general, el Artículo 6o. del CFF, en su parte conducente, nos indica que el crédito fiscal debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, pero que a falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley, a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del periodo.

II. En el caso de retención o recaudación de contribuciones, los retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de la retención o recaudación.

III. En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de causación.

A manera de conclusión, un tributo requiere de tres momentos básicos, estos son:

a) El nacimiento, que tiene lugar cuando el sujeto pasivo se coloca en la hipótesis normativa prevista en la ley, realizando el hecho generador del propio tributo;

b) La determinación en cantidad líquida, que se presenta al efectuarse la operación matemática consistente en aplicar la tasa tributaria al hecho generador o base gravable, también en los términos dispuestos por la ley; y

c) El plazo para el pago, que necesariamente presupone la existencia de las dos etapas anteriores y cuya temporalidad varía según lo que señalen las leyes respectivas, o en su caso, el Código Fiscal de la Federación.

f. Exigibilidad

Un tributo o contribución se vuelve exigible, -esto es que existe la posibilidad de hacer efectiva la obligación fiscal- cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente, por lo que, mientras no se venza o transcurra la época de pago, la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo.

Se consideran que tres son las principales consecuencias de la exigibilidad de las contribuciones:

1) La imposición de recargos y multas. Los recargos se definen como una especie de intereses moratorios que se cobran a los sujetos pasivos en los casos de pago extemporáneo de un tributo, en tanto que las multas son sanciones pecuniarias que la autoridad hacendaria impone a quienes infringen las leyes fiscales.

Cuando un tributo se hace exigible, el Fisco no sólo está facultado para proceder a su cobro, sino también para exigir el pago de recargos por todo el tiempo transcurrido entre el vencimiento del plazo para el entero y la fecha en que se haga efectivo el propio tributo y para imponer una multa por la infracción, infracción que consiste en no pagar dentro del plazo marcado por la Ley.

2) La instauración del procedimiento económico-coactivo. Se denomina así a la acción que el Fisco lleva a cabo en contra de un contribuyente que no ha pagado uno o varios tributos a su vencimiento, con el objeto de hacer efectivo su importe más el de los correspondientes accesorios (recargos, multas y gastos de ejecución), de manera forzada y aún en contra de la voluntad del afectado, mediante el embargo y remate de bienes de su propiedad en cantidad suficiente para cubrir la totalidad del monto de los adeudos.

3) El cobro de gastos de ejecución. Cuando se lleva a cabo el procedimiento económico-coactivo, el Fisco incurre en diversas erogaciones (honorarios de ejecutores, publicación de convocatorias, transporte de los bienes embargados, etc.), cuyo monto debe ser cargado al contribuyente que por su incumplimiento da origen a esta situación, además de los Impuestos, derechos o contribuciones especiales, recargos y multas que adeude, con la finalidad de que el Fisco no cargue con esta clase de gastos.

g. Irretroactividad de la ley fiscal

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que:

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.”

Este planteamiento nos lleva al problema de la irretroactividad de las leyes fiscales, ya que del texto transcrito se desprende que las normas jurídicas relacionadas con el nacimiento y la cuantificación de la obligación tributaria, nunca podrán ser de aplicación retroactiva.

Al respecto la Constitución en su artículo 14, párrafo primero, expresamente indica que: “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”. Partiendo de este fundamento, necesitamos definir en qué consiste la retroactividad de las leyes. Una ley es retroactiva cuando afecta derechos adquiridos al amparo de una ley anterior y no lo es cuando afecta simples expectativas de derecho, entendiendo por derechos adquiridos a las facultades regularmente ejercidas, y por expectativas o intereses a las facultades legales que no estaban regularmente ejercidas en el momento en que se dió el cambio de legislación.

Es decir, existe retroactividad cuando una ley nueva afecta derechos que ya forman parte del patrimonio de una persona o facultades que ya fueron ejercidas de conformidad con la legislación anterior y no existe cuando se concreta a afectar la simple posibilidad de llegar a adquirir un derecho o de ejercitar una facultad.

La retroactividad existe cuando la nueva ley desconoce hechos pasados bajo la vigencia de una ley anterior o consecuencias ya realizadas de hechos, pero no existe cuando la ley exclusivamente afecta consecuencias y efectos no realizados de esos hechos.

3. Características

Del estudio legal del impuesto, en relación con los principios constitucionales que analizaremos más adelante, obtenemos que todo impuesto debe reunir las siguientes características:

- a) Debe estar establecido en una ley
- b) El impuesto debe ser obligatorio
- c) Debe ser proporcional y equitativo
- d) Que se establezca a favor de la administración activa o del Estado

B. PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

1. Principios Generales Doctrinales de los Impuestos

El origen de los principios se encuentra en las ideas expresadas por el economista inglés del Siglo XVIII, Adam Smith, en su obra Inicialmente Intitulada "Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones", y a la que con el tiempo se le conoce simplemente como "Riqueza de las Naciones". En esta obra, en el Libro V, realiza un estudio acerca de las características esenciales de los tributos, desarrollando los principios elementales a los que debe sujetarse toda norma jurídico-fiscal; estos principios son:

- a. Principio de Proporcionalidad
- b. Principio de Certidumbre o Certeza
- c. Principio de Comodidad
- d. Principio de Economía

a. Principio de proporcionalidad

También llamado de justicia, consiste básicamente en que todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del gobierno bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.

Para que un tributo en verdad sea proporcional, deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas. Es decir, el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los causantes que obtengan elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores recursos.

Este principio de justicia ha sido desarrollado por la doctrina a través de otros dos principios: el de generalidad y el de uniformidad.

1) Principio de generalidad

Este principio significa que el Impuesto comprenda y se aplique a todas las personas (físicas, morales, unidades económicas sin personalidad jurídica, mexicanas o extranjeras) cuya situación particular coincida con la hipótesis que la ley señala como el acto o hecho generador del crédito fiscal.

El principio de generalidad tiene como excepción, una cantidad mínima exenta, esto para eliminar a aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva o económica, pero ese mínimo exento también debe ser general.

Se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.

2) Principio de uniformidad

El impuesto es uniforme cuando a los sujetos pasivos que están colocados en la misma situación, se les imponen obligaciones iguales, es decir, deben recibir de la ley un trato igual a situaciones iguales y un trato desigual a situaciones desiguales.

b. Principio de certidumbre

Este principio requiere que el impuesto sea cierto, claro y preciso en la ley por lo que respecta a sus elementos y características fundamentales como son: sujetos, objeto, tasas, cuotas, tarifas, momento de nacimiento, lugar, época y forma de pago, obligaciones y sanciones, esto con la finalidad de evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad y de evitar que se cree incertidumbre en los contribuyentes.

Además, este principio comprende el que todo tributo deba de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona.

Este principio tiene una excepción en el art. 131, segundo párrafo de la Constitución Política, en el que establece que el Ejecutivo Federal podrá ser facultado por el Congreso de la Unión, para crear, aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de los impuestos de exportación e importación.

c. Principio de comodidad

Consiste en que todo impuesto debe recaudarse en el tiempo y modo que el pago sea el más cómodo, fácil y conveniente para el contribuyente. Es decir, deben escogerse aquellas fechas o periodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice el pago, dada su situación especial.

La observancia de este principio trae consigo un cumplimiento más efectivo de las obligaciones fiscales, principalmente de la de pago, evitando la evasión fiscal.

Además de lo anterior, este principio debe comprender no sólo los plazos y fechas de pago, sino todos los aspectos relacionados con el procedimiento de pago, tales como los lugares en donde el mismo deba efectuarse y que los documentos que los contribuyentes deban elaborar para efectuar el pago, sean redactados en forma clara, sencilla y comprensible, para que puedan ser requisitados sin errores por cualquier ciudadano promedio.

d. Principio de economía

Este principio se refiere a la economía del Estado o pública, mas no a la economía del contribuyente o privada.

Consiste en lograr el menor costo posible en el manejo de la recaudación, control y administración de un impuesto, utilizando para ello las técnicas administrativas más adecuadas, con el objeto de que la mayor parte del rendimiento del impuesto pueda ser utilizado por el Estado para satisfacer las necesidades públicas y realizar sus atribuciones.

Esto es, que la diferencia entre el monto total de la recaudación fiscal y lo que efectivamente ingresa a las arcas del Erario Público debe ser la menor posible. Luigi Einaudi considera que "Cuando el costo de la recaudación exceda del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable."

Adam Smith señala cuatro causas que convierten en antieconómico un impuesto, éstas son:

- a) Empleo de un gran número de funcionarios.
- b) Impuestos opresivos a la industria.
- c) Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos.
- d) Visitas y fiscalizaciones odiosas por parte de los recaudadores.

A continuación menciono otros principios teóricos que varios tratadistas han elaborado acerca del establecimiento de los impuestos, y que se derivan de un análisis de los elaborados por Adam Smith desde otro enfoque, éstos son:

e. Principio de simplicidad y claridad

Debe haber simplicidad en el sistema y organización de los impuestos. En las leyes y reglamentos fiscales se debe utilizar un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando excepcionalmente no sea posible por las complicaciones derivadas del uso de terminología apropiada, cuando los impuestos gravan actividades que implican el uso de tecnología muy avanzada.

f. Principio de la capacidad de pago

Este principio consiste en que los que tienen mayor ingreso, riqueza o realizan mayor gasto, soportan el pago de la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de los fondos que ese impuesto le proporciona al Estado.

g. Principio del cumplimiento voluntario de las normas fiscales

Este principio no significa que quede al arbitrio del particular el pago de las contribuciones a su cargo, ya que siempre será obligatorio el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Con este principio se expresa la confianza de que la generalidad de los contribuyentes por convencimiento y por propio interés, pagarán en forma espontánea sus contribuciones, por lo que no se estima necesario que en todos los casos la autoridad exija coercitivamente la observancia de las leyes fiscales. Este principio deriva de la educación fiscal, tendiente a crear en la población un sentido de solidaridad social para el pago de impuestos.

2. Principios Jurídicos Ordinarios de los Impuestos

Son llamados así por estar contenidos fundamentalmente en la legislación ordinaria o secundaria. Estos principios se refiere, regulan o reglamentan, todo lo relativo a los elementos principales o esenciales de los Impuestos o sea a sus características más sobresalientes y constantes que no pueden dejar de estar reguladas por la ley y los reglamentos fiscales, tales como sujeto, objeto, cuotas, formas de recaudación, sanciones, etc.

Las leyes de carácter tributario que instituyen los principios jurídicos ordinarios de los Impuestos son las siguientes: Ley de Ingresos de la Federación, leyes de ingresos de las entidades federativas, Código Fiscal de la Federación, Ley Aduanera, leyes fiscales especiales que regulan a cada impuesto en particular, leyes de Hacienda de los Estados o Códigos Fiscales de los mismos.

a. Principio de anualidad de los ingresos

De conformidad con los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV, de la Constitución Federal, el Congreso de la Unión, debe decretar anualmente las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto de Egresos, de tal manera que, al expedir la Ley de Ingresos, se establecen en la misma los impuestos que estarán en vigor durante un año. Por consecuencia, los impuestos sólo tienen vigencia de un año, si no se renueva su existencia en la siguiente Ley de Ingresos.

Por ello, es principio jurídico ordinario de los impuestos, el de que sólo tienen la vida anual que les da la Ley de Ingresos, sin que ésta pueda prolongarla más allá de un año, porque el año fiscal siguiente será objeto de reglamentación de la posterior Ley de Ingresos, de allí que siempre opere para los impuestos el principio de anualidad derivado de la vigencia de la Ley de Ingresos.

b. Principios jurídicos más generales y fundamentales supletorios de todas las leyes fiscales

En el Código Fiscal de la Federación, encontramos los principios jurídicos más avanzados, depurados y generales, por lo mismo básicos y fundamentales de nuestro Derecho Fiscal, ya que el mismo es aplicado supletoriamente a las leyes fiscales especiales que regulan cada impuesto.

En la exposición de motivos del Código Fiscal se dijo:

"El Código Fiscal reúne en su articulado los principios más generales conforme a los cuales se desenvuelven las relaciones entre los contribuyentes y el Estado. En él no se establece gravamen alguno, lo que es materia propia de las diversas leyes fiscales..."

De conformidad con el artículo 1o. del Código Fiscal, las contribuciones se regulan por las leyes fiscales que las establecen y en su defecto, supletoriamente por el Código Fiscal, de tal manera, que es necesario tener siempre presentes los principios jurídicos contenidos en el código Fiscal, por ser los más generales supletorios fundamentales, aplicables a las contribuciones específicas contenidas en las leyes especiales que las establecen, las cuales algunas de ellas reafirman dicha supletoriedad.

3. Principios Constitucionales

El principio de Constitucionalidad en materia fiscal, implica una sumisión a las características esenciales de la Constitución Federal, puesto que se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos.

Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan las guías supremas de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y, por lo tanto, carecerán de validez jurídica.

El texto de la fr. IV del artículo 31 de la Constitución establece que:

*Son obligaciones de los mexicanos:

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

De este texto constitucional desprendemos la existencia de los siguientes principios:

a. Principio de Generalidad

Este principio es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria. En efecto, si todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley y si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario derivan de una norma jurídica aplicable, entonces el Derecho Fiscal sólo puede manifestarse a través de normas jurídicas.

En estas condiciones, los tributos o contribuciones participan de las características esenciales del acto que les da vida: la ley. Un impuesto debe contenerse en una ley general que observe los requisitos de abstracción e impersonalidad y por lo mismo, que no sea privativa, personal o concreta, ya que así lo requiere el precepto que analizamos.

Se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Una disposición es uniforme cuando debe aplicarse por igual y sin distinciones de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita.

El principio de generalidad no significa que todos deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto.

b. Principio de obligatoriedad

De acuerdo con lo que marca la propia fracción IV del art. 31 constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituye una obligación ciudadana de carácter público.

Este deber, vinculado al principio de generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

El principio de obligatoriedad en materia fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, una donación o una aportación voluntaria. Se trata de un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a la ciudadanía con el objeto de que pueda contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo, sin las cuales la vida en sociedad resultaría prácticamente imposible. Por eso nuestra Constitución le impone el carácter de obligación pública y por eso faculta expresamente al Estado para, en las situaciones que así lo ameriten, llevar a cabo el procedimiento económico-coactivo.

c. Principio de Vinculación con el Gasto Público

Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de los particulares, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio.

d. Principios de Proporcionalidad y Equidad

Proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos que ellas gravan.

Este principio significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que haya percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

Este principio implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente

individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

La equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentren en igualdad de circunstancias. Un tributo será equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

e. Principio de Legalidad

La parte final de la fracción IV del art. 31 constitucional establece que debe contribuirse a los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Por lo que aquí se confirma el postulado básico de que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada "piedra angular" del Derecho Fiscal, expresada a través del aforismo latino: "nullum tributum sine lege" (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).

Hay dos enunciados a los que obedece este principio:

- La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.
- Por su parte, los causantes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

C. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

La doctrina ha elaborado algunas clasificaciones de los impuestos, lo cual ha servido "para saber cuál es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la economía del Estado o región en que se desea establecer" EMM. Las más importantes clasificaciones son las que a continuación menciono.

1. Impuestos Directos e Indirectos

En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera considera que el impuesto directo es aquél que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es. La segunda considera como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos. Según Margáin Manautou "lo correcto es hablar de que los impuestos directos son aquellos que gravan los rendimientos y los impuestos indirectos los que afectan los consumos, distinguiéndose unos de otros en que los directos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, como es la utilidad fiscal, y en cambio, los indirectos recaen sobre hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc."

2. Impuestos Generales y Especiales

Impuestos generales son aquellos que gravan diversas actividades económicas u operaciones, pero que tienen en común el ser de la misma naturaleza; en tanto que los impuestos especiales son los que exclusivamente gravan una determinada actividad económica.

3. Impuestos Específicos y Ad-Valorem

El impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de medida, calidad o cantidad del bien gravado y el impuesto ad-valorem es el que se establece en función del valor del bien gravado.

4. Impuestos Personales y Reales

En los impuestos personales se tiene en cuenta fundamentalmente a la persona como sujeto pasivo del impuesto, de tal manera que será impuesto personal o subjetivo cuando se dirige principalmente a las cualidades de las personas, gravando principalmente la actividad humana; esto es que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas, a los que se encuentran dedicados, e independientemente de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales.

Impuestos reales son los que en esencia hacen abstracción de las personas como sujetos pasivos, o los relegan a segundo término y gravan o recaen fundamentalmente sobre las cosas y los bienes, es decir están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona -física o moral- y una cosa o bien.

5. Impuestos con Fines Fiscales y Extrafiscales

Los impuestos con fines fiscales son los que están destinados a proporcionar ingresos al Estado para cubrir los gastos públicos contenidos en el presupuesto de egresos, cumpliendo así la finalidad constitucional que deben tener los impuestos.

Los impuestos con fines extrafiscales son los que se decretan sin la intención normal de que el Estado obtenga ingresos, sino principalmente con objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social diferente a la obtención de ingresos para atender los gastos públicos.

6. Impuestos Instantáneos y Periódicos

Esta clasificación tiene su origen y semejanza con la clasificación que de las obligaciones y contratos se hace en Derecho Civil. Para esta clasificación en

materia fiscal, se toma en cuenta la forma de cumplimiento con la obligación principal como lo es la de pagar el crédito.

Así tenemos que el impuesto es instantáneo cuando se cumple con el mismo mediante la realización del pago en un solo acto y por única vez en un año fiscal. Por el contrario, el impuesto es periódico cuando requiere de pagos aislados y sucesivos o continuos a intervalos periódicos durante un ejercicio fiscal.

7. Impuestos Federales, Estatales y Municipales

Atendiendo al sujeto activo de la obligación fiscal, tenemos que los impuestos pueden ser únicamente de tres clases: federales, estatales y municipales. Lo anterior, porque la Constitución Federal en su artículo 31, fracción IV, sólo nos obliga a contribuir para el gasto de esas entidades como sujetos activos, de tal suerte que cuando a una entidad diversa de las indicadas, le sea atribuida la naturaleza de sujeto activo, ese tributo será inconstitucional en nuestro régimen federal.

8. Impuestos Alcabalatorios

Son aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o, inclusive, dentro de una misma entidad. Las principales formas de impuestos alcabalatorios son los siguientes: Impuestos al tránsito, que gravan el simple paso de las mercancías por el territorio de una entidad, viniendo de otra y destinadas a una tercera. Impuestos de circulación, son los que gravan la simple circulación de la mercancía en una misma entidad. Impuestos de extracción, que gravan la salida de un producto de una entidad, con destino a otra o al extranjero. Impuestos de introducción, que gravan la entrada de mercancías a una entidad proveniente de otra o del extranjero. Impuestos diferenciales, son los que gravan la entrada o salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o a los que permanecen en el interior para su consumo.

CAPITULO V

PROPUESTA DE LAS CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO ESTATAL SOBRE AFECTACIONES AL MEDIO AMBIENTE EN EL DESARROLLO DE ACTIVIDADES PETROLERAS

A. SUJETOS

1. Activo

El Sujeto Activo de el impuesto será el Gobierno del Estado de Tabasco, (en cuyo territorio desarrolla actividades la industria petrolera) por medio de la Secretaría de Planeación y Finanzas, dependencia del mismo gobierno creada y regulada de conformidad con la Ley Orgánica de la Administración Pública del Estado de Tabasco. Dentro de dicha Secretaría, la Dirección General de Ingresos, se encargará de la recaudación, administración y control del Impuesto, creada de conformidad con el Reglamento Interno de la Secretaría de Planeación y Finanzas.

2. Pasivo

Estarán obligadas al pago de este impuesto, las personas físicas y morales que realicen afectaciones al medio ambiente en territorio del estado de Tabasco en el desarrollo de actividades petroleras.

B. OBJETO

El objeto de este impuesto será la afectación al medio ambiente en el desarrollo de actividades petroleras realizadas en el territorio del estado de Tabasco.

C. BASE GRAVABLE

Dadas las características de la actividad petrolera en el estado de Tabasco, consistentes en la exploración y extracción o producción de petróleo crudo y gas natural, considero necesario proponer como fundamento para determinar la base gravable, el daño y agotamiento del subsuelo y yacimientos petrolíferos, así como los daños ecológicos al medio ambiente, los cuales serán determinados a través de estudios o investigaciones llevadas a cabo por la Comisión que se creará para tal efecto, las cuales emitirán los dictámenes respectivos sobre los daños efectuados por las personas físicas o morales que desarrollen actividades petroleras en la entidad.

De acuerdo con lo anterior para determinar la base gravable del impuesto, se va a considerar como tal lo siguiente:

- ⇒ El monto que derive de los ingresos que obtengan las personas obligadas, por la venta de la producción extraída de los yacimientos petrolíferos de la entidad, disminuyéndole los costos y gastos en que incurran para obtener dicha producción.
La producción se medirá en número de barriles de petróleo crudo y sus derivados y en pies cúbicos de gas natural.
El precio que se tomará como base para determinar los ingresos por venta será determinado conforme a la fracción I, artículo 4o. de la Ley de Ingresos de la Federación.

D. TASA O TARIFA

Para calcular el monto del impuesto, a la base gravable determinadas conforme a lo mencionado en el apartado anterior, se le aplicarán las tasas siguientes:

- ⇒ A la diferencia que resulte de los ingresos por ventas menos los costos y gastos, de la producción extraída de los yacimientos petrolíferos de la entidad, se le aplicará una tasa de 5%.

E. MOMENTO DE CAUSACION DEL IMPUESTO

El momento de causación del impuesto, será cuando, las personas físicas y morales que desarrollen actividades petroleras obligadas al pago del mismo, lleven a cabo afectaciones al medio ambiente de la entidad en el desarrollo de dichas actividades, las que serán evaluadas y dictaminadas por la Comisión creada para este efecto.

F. PAGO DEL IMPUESTO

Este impuesto se enterará a la Secretaría de Planeación y Finanzas del Estado de Tabasco, a más tardar el último día hábil del mes de marzo del ejercicio siguiente al en que se genere el impuesto. Contra el monto que resulte a su cargo, los sujetos obligados podrán acreditar los pagos provisionales efectuados durante el año, sin que causen recargos las diferencias que, en su caso, resulten.

Las diferencias que resulten a cargo de los sujetos obligados con posterioridad a la presentación de la declaración anual deberán enterarse mediante declaración complementaria que presentará ante la Secretaría de Planeación y Finanzas, incluyendo la actualización y los recargos aplicables en los términos del Código Fiscal del Estado de Tabasco.

Los sujetos obligados calcularán y enterarán pagos provisionales mensuales a la Secretaría de Planeación y Finanzas del Estado de Tabasco, a más tardar el último día hábil del mes posterior a aquél al que correspondan los pagos provisionales.

G. OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO

Los sujetos obligados al pago de este impuesto tendrán las obligaciones siguientes:

- a) De calcular el Impuesto y enterarlo, presentando ante la Secretaría de Planeación y Finanzas del Estado de Tabasco, las declaraciones de pagos provisionales del impuesto y la declaración del ejercicio. Debiendo presentar también las declaraciones complementarias cuando resulten diferencias con lo declarado.
- b) Presentar a la misma Secretaría, los estados financieros del ejercicio por el que se calcula el impuesto, en los que se muestren los ingresos, costos y gastos en el periodo de que se trate, elaborados de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
- c) Presentar ante la Secretaría mencionada, Informe mensual de producción y extracción de petróleo crudo y sus derivados y gas natural, efectuados en la entidad.
- d) Proporcionar mensualmente, información sobre los precios a los que realizó la enajenación de su producción.
- e) Permitir a elementos de la Secretaría de Planeación y Finanzas y a miembros de la Comisión, el acceso a los lugares o instalaciones en los que se desarrollen las

actividades petroleras, con la finalidad de verificar la veracidad de la información presentada en los informes de producción y extracción.

- f) Proporcionar la demás información que las autoridades antes mencionadas le soliciten, a fin de allegarse de elementos suficientes para verificar la correcta determinación de este impuesto.

H. FACULTADES DEL SUJETO ACTIVO

La Secretaría de Planeación y Finanzas del Estado de Tabasco queda facultada para:

- a) Variar el monto de los pagos provisionales y del ejercicio, cuando detecte que existen modificaciones en los ingresos de los sujetos obligados que así lo ameriten, requiriendo a los mismos para que presenten la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
- b) Exigir el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos del impuesto, e imponer multa que corresponda en los términos del Código Fiscal del Estado
- c) Practicar visitas de Inspección y verificación en las instalaciones o lugares en los que se desarrollen las actividades petroleras, a fin de verificar la corrección y veracidad de la información presentada en los informes de producción y extracción.

I. DEFINICIONES

Para los efectos de la ley que regule el impuesto propuesto se entenderá por:

- a) Afectaciones: Se entiende por éstas a toda alteración, perjuicio o daño que se ocasionen en el medio ambiente provocadas por la acción o actividad de actividades petroleras.
- b) Medio Ambiente: Debe entenderse como medio ambiente al medio ambiente natural que comprende los siguientes sistemas: atmósfera, hidrósfera, litósfera y biósfera.
- c) Actividades petroleras: al conjunto de operaciones relativas al manejo de hidrocarburos, tales como búsqueda o exploración, perforación explotación o extracción, procesamientos primarios de separación, deshidratación y compresión, procesos industriales de refinación: destilación, desintegración y purificación, elaboración de productos petrolíferos, procesos industriales petroquímicos, almacenamiento y procesos de conducción.

- d) Hidrocarburos, petróleo y gas natural: Se entenderá por éstos a toda compuesto orgánico obtenido del subsuelo, formado básicamente por carbono e hidrógeno y por elementos tales como oxígeno, azufre, nitrógeno, hierro y otros metales, cualquiera que sea la composición y estado físico en que se encuentre y la denominación que reciba.
- e) Comisión: se entendera por Comisión, a la Comisión Interinstitucional para la Administración, Seguimiento y Control del Impuesto, que se cree para estos efectos y los demás que se señalen en la legislación correspondiente.
- f) Territorio del Estado de Tabasco: el que señala la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Tabasco.
- g) Enajenación: se entiende por ésta, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el consumo que efectúen los sujetos obligados del impuesto de la producción que obtengan, las mermas por derramas y la quema de petróleo o gas natural.

CAPITULO VI

FUNCIONALIDAD DEL IMPUESTO PROPUESTO

A. RECAUDACION, ADMINISTRACION Y CONTROL DEL IMPUESTO

La Recaudación y Administración de este impuesto será llevada a cabo por la Dirección de Recaudación de la Secretaría de Planeación y Finanzas del Estado de Tabasco, de conformidad con el Reglamento Interno de dicha Secretaría y en concordancia con las facultades que la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo Estatal, le confiere a dicha Secretaría, estando entre ellas, las de Recaudación, Custodia, Traslado y Administración de todos los Fondos y Valores del Estado.

Con la finalidad de facilitar las actividades de aplicación, asignación y seguimiento de los recursos provenientes del impuesto propuesto, se establecerá una Comisión Interinstitucional para la Administración, Seguimiento y Control del Impuesto, la cual estará integrada por miembros representantes de las siguientes Secretarías de Gobierno y Organismos públicos y Privados:

- a) Secretaría de Fomento económico
- b) Secretaría de Desarrollo Social y Protección Ambiental
- c) Secretaría de Salud
- d) Comité de Planeación para el Desarrollo de Tabasco (COPLADET)
- e) Coordinación Inter-institucional para el Medio Ambiente y el Desarrollo Social (CIMADES)
- f) Centro Estatal de Desarrollo Municipal (CADEM)
- g) Instituto del Trópico Húmedo de Tabasco (ISPROTAB)
- h) Comisión Nacional de Derechos Humanos
- i) Movimiento Ecologista Mexicano
- j) Oil Watch International

Además de los miembros mencionados, contará con el personal técnico necesario que requiera para llevar a cabo sus funciones.

La Secretaría de Planeación y Finanzas tendrá la responsabilidad en coordinación con la Comisión, de controlar y dar seguimiento a los recursos provenientes del impuesto que se destinen a la realización de los diferentes proyectos que presente la Comisión tendientes a la atención de problemas derivados de las afectaciones de actividades petroleras.

Las funciones y objetivos de esta Comisión serán primordialmente:

- La de llevar a cabo estudios o evaluaciones al medio ambiente para determinar las afectaciones que las actividades petroleras realicen en la entidad.

- Estudiar, evaluar y dar seguimiento a proyectos que presenten los representantes de las secretarías miembros, para la atención de las afectaciones al medio ambiente provocadas por las actividades petroleras.
- Controlar conjuntamente con la Secretaría de Planeación y Finanzas los recursos que se obtengan del Impuesto propuesto.
- Autorizar la asignación de los recursos para los proyectos antes mencionados de acuerdo a las evaluaciones realizadas por el personal técnico.

En general el impuesto se controlará a través de los siguientes mecanismos:

- Creación de una cuenta única de ingresos
- Creación de una cuenta única de egresos
- Establecimiento de un presupuesto anual para el funcionamiento de la comisión y el personal técnico de apoyo que será nombrado
- Seguimiento a los proyectos operativos, determinando los porcentajes de avance y cumplimiento o incumplimiento de los mismos
- Personal técnico calificado para la aprobación y seguimiento de proyectos

B. EJERCICIO O APLICACION

La aplicación del impuesto estará en dependencia de los proyectos presentados y autorizados por la Comisión, los que estarán vinculados directamente con proyectos que cumplan requisitos relativos a mejorar, restaurar y corregir los daños ocasionados por las actividades petroleras, tomando en cuenta el impacto de las afectaciones, número de población, índice de marginación y otros factores, y que entre otros pueden ser:

- Proyectos de regeneración de medios acuícolas y rehabilitación de suelos
- Adquisición, reparación o reemplazo de tecnología no contaminante
- Diversas obras de infraestructura tales como, creación, conservación y mantenimiento de caminos, puentes, drenes, etc.
- Proyectos de desarrollo de comunidades indígenas
- Mejoramiento y/o reubicación de viviendas
- Apoyo a actividades de producción: pecuarios, agrícolas, ganaderos, etc.
- Proyectos de mejora de condiciones de salud
- Programas de empleo para comunidades desplazadas por la industria
- Programa de restauración de ecosistemas zonales y regionales dañados, así como mecanismos preventivos.

Además se proponen que se establezcan procedimientos para que los afectados por la industria canalicen sus reclamos, se establezcan precisiones en la dictaminación, esquemas de evaluación y costos de daños, así como mecanismos transparentes de pagos por indemnizaciones. También evaluar, vigilar y exigir el cumplimiento de los programas de mantenimiento de ductos en instalaciones petroleras; el cumplimiento estricto de las obligaciones fiscales de los sujetos obligados.

C. COSTO DE RECAUDACION

El costo de recaudación y administración del impuesto será relativamente de poca importancia, debido a que la secretaría responsable de estas funciones, actualmente ya existe en la entidad al igual que la Dirección de Recaudación, y no se requerirá personal adicional para las actividades relativas a este impuesto; por otro lado los miembros de la Comisión Operativa, constituirán personal que dependerá orgánica, funcional y presupuestariamente de las secretarías y organismos del cual forman parte, generando solamente erogaciones por viáticos o comisiones por su participación en la Comisión.

El otro costo que se generará con este impuesto es el del personal técnico calificado que realizará las labores de campo en la investigación, estudio, seguimiento y evaluación de las afectaciones y de los proyectos.

D. EFECTOS DEL IMPUESTO

Tenemos que el pago de un impuesto produce una serie de efectos, de los cuales, para efectos de nuestro impuesto, le son aplicables los siguientes:

a) La repercusión, que se desarrolla en tres etapas: la percusión, la traslación y la incidencia.

- Se entiende por repercusión al proceso por medio del cual se forza a otra a pagar el impuesto.
- La percusión es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo.
- La traslación es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas.
- La incidencia es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por el impacto del impuesto.

En virtud de lo anterior es conveniente mencionar algunos aspectos sobre el caso particular del impuesto propuesto:

- Que actualmente en la entidad las actividades petroleras solamente son desarrolladas por el organismo descentralizado Petróleos Mexicanos y sus subsidiarias, el cual tributa bajo un régimen especial, el que en términos generales consiste en que dicho organismo está gravado por la Federación a través de Derechos por Extracción de Petróleo, Adicional de Extracción de Petróleo y Extraordinario de Extracción de Petróleo, aplicados sobre las utilidades del organismo y la diferencia de dichas utilidades es transferida a la Federación vía Otros Ingresos de Organismos Descentralizados.
- La empresa Petróleos Mexicanos recibe los ingresos que el Presupuesto de Egresos de la Federación le asigna, por lo que es dependiente económicamente.
- Por otra parte, de los ingresos que percibe la Federación, participa de acuerdo con la Ley de Coordinación Fiscal y los Convenios, a las Entidades Federativas una parte de los mismos, y el resto lo aplica de acuerdo con su Presupuesto de Egresos para cubrir el Gasto Público.

Es por esto que, debido a lo anterior, el fenómeno de la Repercusión sí se presenta en este impuesto, siendo que el sujeto obligado a pagarlo será Petróleos Mexicanos, pero quien verá afectado sus ingresos será la Federación, al incidir sobre ella lo cual ocurre porque percibirá menos ingresos de la empresa Pemex.

b) La difusión del Impuesto consiste en que la persona sobre la cual incide el impuesto, es decir la que sufrirá la disminución de sus ingresos, se verá limitada en su capacidad de compra, consumos o gastos; y aplicándolos a nuestro caso en concreto, lo que ocurrirá con la Federación será que contará con menos recursos para asignar a sus diversas Secretarías y Organismos Públicos, o bien, para participar a las Entidades Federativas; es decir, podría provocar la inconformidad de los afectados indirectamente como podrían serlo las otras Entidades Federativas.

E. MODIFICACIONES A ORDENAMIENTOS JURIDICOS, NECESARIAS PARA LA IMPLANTACION DEL IMPUESTO

Dada la importancia de la industria petrolera en el país, no es posible dejar que cada entidad federativa en la cual se desarrollan actividades petroleras, establezca una legislación particular y diferente sobre el impuesto propuesto, al menos en sus elementos básicos, porque esto desencadenaría inconformidades y problemas en las partes integrantes de la Federación.

El hecho de que se trate de un impuesto estatal o local no garantiza uniformidad en su base, tarifa y fechas de entero en las distintas entidades, por lo que se haría necesario armonizar la base y tasa del impuesto, a través del establecimiento del impuesto a nivel federal, pero manteniendo su administración y control en manos de las entidades, o bien, estableciendo en la legislación respectiva, las limitaciones en cuanto a base y tasa se refiere, tales como, señalando un máximo en la tasa del impuesto para ser aplicada por las entidades federativas.

Por lo que, dentro de las reformas o adiciones que sugiero a la Constitución del país, en el artículo 73 fracción XXIX, se haga mención que dicho impuesto no podrá ser superior en ningún caso de la tasa que mencione la ley reglamentaria respectiva (5% que considera mi propuesta) y así se evitarían los problemas de abusos por parte del sujeto activo del impuesto.

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Como mencionamos en el capítulo II relativo al Marco Jurídico, en el artículo 27 Constitucional párrafos cuarto y sexto, los yacimientos de hidrocarburos, petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos, son de dominio directo y exclusivo de la nación y su explotación se llevará a cabo en los términos de la ley reglamentaria respectiva, siendo ésta la Ley Reglamentaria del Artículo 27 en el Ramo del Petróleo, y es ésta la que establece en su artículo 9 que será únicamente el Gobierno Federal el que dictará las disposiciones técnicas o reglamentarias que rijan

a la industria petrolera y establecer los impuestos que graven cualquiera de sus aspectos; por lo que considero que en lo que respecta a este artículo 27 constitucional no sea necesario hacer alguna modificación o reforma, sino más bien a la ley reglamentaria respectiva.

Por otra parte, encontramos en la Constitución la principal restricción a las entidades, en cuanto a legislar se refiere, en lo que establece el artículo 73 fracción XXIX, ya que esta disposición señala que es facultad del Congreso de la Unión el legislar sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. (petróleo y carburos de hidrógeno) y 5o. del artículo 27.

Como hemos mencionado dentro de las características del impuesto propuesto, este impuesto de manera directa no se aplica por el aprovechamiento o explotación de los hidrocarburos, sino sobre las afectaciones al medio ambiente que dicha explotación genera, pero su aplicación sería, en parte, sobre la producción obtenida, entonces indirectamente estaríamos violando este precepto constitucional, por lo que considero que sería necesario señalar o aclarar que no se considera contribución sobre aprovechamiento o explotación, el impuesto sobre afectaciones al medio ambiente que establezcan las entidades federativas.

2. Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo

En lo relativo al artículo 9 de esta ley, como mencionamos en el apartado anterior, será en el que se deba establecer la excepción para que, en casos de afectaciones al medio ambiente, las entidades federativas puedan establecer impuesto por dichas afectaciones, y mencionando la tasa máxima que puedan establecer dichas entidades.

Y en lo relativo al artículo 10, que establece que la industria petrolera es de utilidad pública prioritaria sobre cualquier aprovechamiento de la superficie y del subsuelo de los terrenos, considero que debe señalarse la salvedad de que, en casos de daños graves al medio ambiente, dicha industria deje de desarrollarse en ese lugar o bien, se establezca algún medio para resarcir a los afectados de los daños causados.

3. Ley de Coordinación Fiscal

Como mencionamos en el capítulo II del Marco Jurídico, el artículo 11 de la Ley de Coordinación Fiscal, establece la disminución de las participaciones a las entidades que violen lo previsto en el artículo 73 fracción XXIX Constitucional, que vimos en el apartado anterior, por lo que sería necesario adicionar al citado artículo 11, un párrafo que especificara que no se considera falta a este precepto constitucional el hecho de gravar las afectaciones al medio ambiente que realiza la industria petrolera, a través del impuesto que establezcan las entidades federativas afectadas, ya que dicho impuesto no grava el aprovechamiento o explotación del petróleo.

4. Ley de Ingresos del Estado

En el Estado de Tabasco, según la Ley de Ingresos del Estado, actualmente los impuestos que percibe se encuentran conformados por los siguientes:

- Impuesto sobre traspaso de dominio de bienes muebles usados
- Impuesto de actos, contratos e instrumentos notariales
- Impuesto sobre nóminas
- Impuesto sobre honorarios por actividades profesionales y ejercicios lucrativos no gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Por lo que a la clasificación anterior deberá adicionarse el impuesto sobre afectaciones al medio ambiente en el desarrollo de actividades petroleras.

5. Ley de Hacienda del Estado

De igual manera que en la Ley de Hacienda del Estado, se debe agregar a la enumeración que se hace de los impuestos que percibe el estado, el impuesto sobre afectaciones al medio ambiente en el desarrollo de actividades petroleras. Estableciendo también como capítulo V de dicha ley el articulado que contenga la especificación del objeto, sujeto, base y tasas del impuesto, además las obligaciones de los contribuyentes, facultades de las autoridades fiscales y disposiciones generales, tal y como establece de los demás impuestos que recibe la entidad.

CONCLUSIONES

Analizando las diferentes partes que integran este trabajo de investigación, podemos hablar de las siguientes conclusiones:

1. Según lo mostrado en el capítulo I, el petróleo en la entidad constituye un símbolo de riqueza y al mismo tiempo de empobrecimiento, de riqueza e importancia para la Nación y de empobrecimiento para la población o poblaciones afectadas por el desarrollo de esta actividad productiva; de riesgos y peligros para las personas expuestas, como el personal que labora en la industria y la población asentada en zonas aledañas, y a su vez, seguridad económica nacional, toda vez que el petróleo constituye la garantía que gobiernos extranjeros solicitan para proporcionar apoyos económicos al país y rescatarlo de graves problemas de liquidez; de destrucción de el medio ambiente y recursos naturales en contraste con el uso de tecnología avanzada para el desarrollo de la industria.
2. Por otra parte en el mismo capítulo I mostramos las diferentes actividades que desarrolla la industria petrolera y los problemas de contaminación que cada una de ellas genera, encontrando que, cada una de las actividades ocasionan destrucción y contaminación en sus diferentes procesos, y a los diversos elementos del medio ambiente, ya que mientras en la explotación (específicamente en la separación y almacenamiento), se afectan los cuerpos de agua y pantanos, en los procesos de refinación se afecta principalmente la atmósfera; por lo que en la entidad podemos hablar de principal contaminación en las aguas, tierra y aire como consecuencia de las diferentes actividades que se desarrollan en la misma.
3. El último aspecto comentado en este capítulo I, lo constituye las acciones emprendidas por las diferentes autoridades como lo son la propia empresa Pemex y el Gobierno del Estado de Tabasco, encontrando que se han emprendido diversos proyectos a través de convenios entre ambas partes, pero los cuales, en primer lugar no son permanentes o constantes, y en segundo no son suficientes, ni tienen como objetivo el prevenir, evitar o solucionar de raíz el problema, sino más bien se orientan a la atención de reclamos de la población o soluciones intrascendentes como lo son la pavimentación de caminos, apoyo a la actividad artesanal, obras de infraestructura, o donaciones de bienes. Sin embargo, es importante mencionar que actualmente diversas instituciones civiles, se encuentran ejerciendo presión a la empresa Pemex, para que reconozca el daño que causa y para que los atienda y evite.
4. El capítulo II muestra aspectos importantes para la implantación de la propuesta como lo es el aspecto jurídico, del que podemos decir que este es de gran trascendencia debido a que encontramos en la Constitución Política de la República y en la Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo, que la industria petrolera y su explotación, son de exclusiva jurisdicción federal y su utilidad prioritaria sobre cualquier aprovechamiento de la superficie y del subsuelo de los terrenos; con éstas disposiciones y con las demás que describo, es evidente que mientras el Gobierno Federal no tenga la disposición de reconocer que se están

sacrificando recursos y medios por un recurso no renovable de relativa corta duración, nada de lo que puedan hacer otras instituciones o dependencias, será tan trascendente como lo que haga el propio Gobierno Federal. Sin embargo, considero que actualmente existe la disposición de éste para atender la problemática que genera esta industria, por lo que en atención a esto es que podría ser factible la implantación de la propuesta en estudio, sin afectar las relaciones actuales entre la entidad y la Federación, y los convenios de coordinación celebrados entre ambos.

5. En lo que se refiere al Nuevo Federalismo Fiscal del que habla el Plan Nacional de Desarrollo para el periodo 1994-2000, es importante resaltar la necesidad que actualmente enfrentan las entidades federativas de disponer de mayores recursos para satisfacer las demandas de su población, lo que se puede lograr vía incrementar las participaciones que perciben de la Federación, o bien, abriéndoles la posibilidad de que establezcan o implanten otros impuestos en virtud del principio de residencia, hasta ahora reservados a la Federación, sin que por esto se considere violación a los principios básicos del Sistema de Coordinación vigente. Considerando que para permitir cualquiera de estas dos soluciones, se requiere de la modificación de diversas disposiciones u ordenamientos jurídicos como los mencionados en el capítulo II del presente.

6. En el cumplimiento del aspecto doctrinal de los impuestos, podemos clasificar nuestro impuesto propuesto como un impuesto directo en virtud de gravar los rendimientos o una situación hipotética, un impuesto especial, por gravar una determinada actividad económica, específico por atender a una unidad de medida, como lo es el número de barriles de petróleo crudo o pies cúbicos de gas natural, un impuesto real por recaer sobre valores económicos o bienes, y no sobre los sujetos pasivos, con fines fiscales, en virtud de estar destinados a proporcionar ingresos al Estado para cubrir los gastos públicos; se trata además de un impuesto estatal en atención al sujeto activo de la obligación fiscal, y de un impuesto periódico, en tanto se realice la actividad que se grava.

7. Así también podemos hablar de que esta contribución nace o se causa cuando se realizan las situaciones jurídicas o hecho que prevee la ley fiscal respectiva vigente, es decir, que requerimos primero que nada de la creación o existencia de la ley que regule este impuesto estatal y segundo de que se realice el acto consistente en el desarrollo de actividades petroleras; considerando que no podemos hablar de irretroactividad de la ley fiscal respectiva en virtud de así expresarlo el artículo 14 de nuestra Constitución Federal y el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

8. Como todo impuesto o contribución, el nuestro debe reunir ciertas características y principios, tales como el de legalidad o estar establecida en una ley, el de obligatoriedad según lo señala la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, el de ser proporcional y equitativo y el de estar establecido a favor de el Estado, que en nuestro caso es el Gobierno del Estado de Tabasco.

9. Por último en los capítulos V y VI que conforman propiamente las características o definición de la propuesta, vale la pena mencionar que todas ellas deben ser establecidas en una ley fiscal que se cree para tal efecto, en virtud de la cual se dé el cumplimiento del principio de legalidad; estas características consisten en definir los sujetos activos y pasivos de la relación tributaria, el objeto del impuesto, la base gravable, la tasa o tarifa (que en nuestro caso se trata de una tarifa fija o proporcional), el momento de causación del impuesto, el pago del mismo, las

obligaciones del sujeto pasivo y las facultades del sujeto activo, así como la definición de la terminología utilizada en las diferentes descripciones de características.

10. Con respecto a la funcionalidad de la propuesta, ésta debe evaluarse a mediano o largo plazo, ya que sería ilógico suponer que de inmediato se verán resultados en cuanto a la aplicación de los recursos provenientes del impuesto específicamente, la cual dependerá también de la consciente, y eficiente ejecución de las funciones de la Comisión propuesta, ya que la participación de ésta será de trascendencia para la funcionalidad del impuesto.

11. Como último punto a tratar está el de los efectos del Impuesto, los cuales como se mencionó en su apartado respectivo, significan una disminución de los ingresos que actualmente percibe la Federación de el organismo público descentralizado Pemex, lo que puede provocar una inconformidad por parte de la Federación y consecuentemente de las Secretarías de Estado, Organismos Públicos y demás Entidades Federativas, pero esta inconformidad se podría minimizar mediante una adecuada justificación que muestre las necesidades y problemática que genera la industria petrolera en la entidad, que no se presenta en las demás entidades no productoras de petróleo, lo cual origina la asignación de mayores recursos económicos a la misma, y que a su vez esta propuesta podría ser implantada en las demás entidades productoras.

Después de mostrar los diferentes aspectos del presente estudio, encontramos que en México no existe ningún instrumento económico que contribuya a satisfacer dos clases de necesidades, como lo son: la atención de demandas ciudadanas de toda índole, por los daños que provoca la industria petrolera y la prevención y corrección de los daños a la ecología y medio ambiente; a pesar de todos los esfuerzos que el gobierno mexicano realiza actualmente para satisfacer estas demandas, todavía no se han obtenido muchos logros, toda vez que, por el contrario, tal parece que el desarrollo de la industria petrolera traerá consecuencias futuras más graves todavía.

Es por la necesidad de que Pemex sea manejada con criterios que impulsen el desarrollo de su entorno, sin que por esto se inhiba su propio crecimiento competitivo nacional e internacional, que considero que la implantación de un impuesto estatal a la industria petrolera, contribuiría a lograr de manera permanente y constante esos objetivos.

Ya que esto permitiría que las entidades afectadas contaran con mayores recursos (obtenidos de la recaudación del impuesto), aunque hemos de ser conscientes que el efecto positivo o benéfico de esta política fiscal será reflejado de manera progresiva en la medida, o según las condiciones de los proyectos, obteniendo resultados a corto, mediano y largo plazo, claro esto cumpliendo con una eficiente administración, control y aplicación de los recursos obtenidos del impuesto.

Al mismo tiempo, es necesario aprovechar la inquietud despertada en la comunidad científica y en los grupos ambientalistas, para lograr un mayor nivel de entendimiento o conciliación de intereses entre este sector de la industria tan importante para la nación, que trabaja, sobre todo, con recursos naturales no renovables y la población que sufre las consecuencias de esta actividad, y obtener puntos favorables para la implantación de una política socioeconómica y ambiental

que permanentemente contribuya al mejoramiento de las condiciones que actualmente prevalecen en esta materia y no a través de programas y recursos eventuales y sin finalidades u objetivos claramente definidos.

No hay que olvidar que la acción legislativa, la respuesta política, los movimientos comunitarios, el cálculo financiero y otros elementos más, deben servirnos para revalorar una industria que, eleve la estima de la seguridad de las personas y de los sitios donde opera y a la vez proporcione los recursos económicos para el desarrollo del país, sin entrar en conflictos de intereses.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

ARELLANO CADENA, ROGELIO, Hacia un Nuevo Federalismo Fiscal, Fondo de Cultura Económica, México, 1996.

ARRIOJA VIZCAINO, ADOLFO, Derecho Fiscal, Edit. Themis, México, 1a. edic., 1982.

FLORES ZAVALA, ERNESTO, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Edit. Porrúa, México, 1992.

KURZINGER E., WIEMMAN, F. HESS, J. LANGE, Política Ambiental en México: El papel de las organizaciones no gubernamentales, Edit. Friedrich Ebet Stiftung, Instituto Alemán de Desarrollo, México, 1991.

LOPEZ PORTILLO, MANUEL, El Medio Ambiente en México: Temas, Problemas y Alternativas, Fondo de Cultura Económica, México, 1982.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Edit. Porrúa, 11a. edición, México, 1993.

MENDEZ M., J. SILVESTRE, Problemas Económicos de México, McGraw Hill, 3a. edición, México, 1994.

PICHARDO PAGAZA, IGNACIO, Introducción a la Administración Pública de México, Tomos I y III, INAP, 1a. edición, México 1984.

RIVAS SANCHEZ, ROBERTO, Elementos para un Análisis Histórico de la Administración Pública Federal en México, Edic. Instituto Nacional de Administración Pública, México, 1984.

RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, Derecho Fiscal, HARLA, México, 2a. edic., 1986.

SANCHEZ H., MAYOLO, Derecho Tributario, Cárdenas Editores, México, 2a. edic., 1988.

SANCHEZ LEON, GREGORIO, Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor, México, 6a. edic., 1983.

REVISTAS Y PUBLICACIONES

ANUARIO ESTADISTICO DE TABASCO 1995, INEGI, México, 1996.

BASES PARA UNA ESTRATEGIA AMBIENTAL PARA LA INDUSTRIA EN MEXICO, Evaluación ambiental de 5 ramas industriales, SEDESOL, INE, México, 1994.

BIODEGRADACION MICROBIANA DEL PETROLEO EN ECOSISTEMAS ACUATICOS, PEMEX, México, 1980.

BOLETIN MEXICANO DE DERECHO COMPARADO, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM.

BREVIARIO DE TERMINOS Y CONCEPTOS SOBRE ECOLOGIA Y PROTECCION AMBIENTAL PEMEX, 1991.

CUADERNO DE INFORMACION OPORTUNA No. 283, INEGI, México, Octubre 1996.

EL INGRESO Y EL GASTO PUBLICO EN MEXICO 1995, INEGI, México, 1996.

EL PETROLEO, Publicación de PEMEX, Gerencia de Información y Relaciones Públicas de PEMEX, México, 1984.

EL SECTOR ENERGETICO EN MEXICO 1995, INEGI, México, 1996.

EMPRESA PUBLICA, Asociación Latinoamericana de Administración Pública, Revista Trimestral.

ESTADISTICAS DEL MEDIO AMBIENTE, INEGI, México, 1994.

INDETEC, Revista Bimestral editada por INDETEC, Guadalajara, Jal.

LOS INSTRUMENTOS ECONOMICOS APLICADOS AL MEDIO AMBIENTE, SEDESOL, Instituto Nacional de Ecología, México, 1992.

RESIDUOS PELIGROSOS EN EL MUNDO Y EN MEXICO, SEDESOL, INE, México, 1994.

SISTEMA DE CUENTAS ECONOMICAS Y ECOLOGICAS DE MEXICO 1985-1992, INEGI, México, 1996.

SISTEMA DE CUENTAS NACIONALES DE MEXICO, INEGI, México, Edic. 1993.

TRIMESTRE FISCAL, INDETEC, Guadalajara, Jal.

LEYES Y DISPOSICIONES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Tabasco

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Ley Orgánica del Poder Ejecutivo del Estado de Tabasco

Ley de Ingresos de la Federación

Ley de Ingresos del Estado de Tabasco

Ley de Planeación

Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal

Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad Y Gasto Público Federal

Presupuesto de Egresos de la Federación

Ley de Coordinación Fiscal

Ley Federal de las Entidades Paraestatales

Reglamento de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales

Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente

Ley de Hacienda del Estado de Tabasco

Plan Nacional de Desarrollo

Reglamento Interno de la Secretaría de Planeación y Finanzas del Estado de Tabasco

ESTADO DE RESULTADOS DE PETROLEOS MEXICANOS a/
1989-1994
(Millones de nuevos pesos)

CONCEPTO	1989	1990	1991	1992	1993	1994
INGRESOS						
Ventas Nacionales	17,810	25,981	33,067	51,068	56,503	64,117
Ventas de Exportación	19,267	28,385	24,712	25,935	26,288	31,043
Otros ingresos	1,140	668	597	737	1,411	5,140
Total de ingresos	38,217	55,034	58,376	77,740	84,202	100,300
COSTOS Y GASTOS						
Costo de lo vendido	13,602	16,994	20,342	24,775	27,367	30,391
Gasto de distribución b/	3,391	3,090	3,523	4,219	3,444	4,082
Gastos administrativos	0	1,870	2,369	3482	5,984	6,071
Gasto financiero	1,297	682	-473	-128	-210	852
Otros Gastos	320	446	17	11,943	17,618	22,524
Total de Costos y Gastos	18,610	23,082	25,778	44,291	54,203	63,920
Rendimiento Antes de Impuestos	19,607	31,952	32,598	33,449	29,999	36,380
Impuestos Federales	18,778	27,772	29,437	30,136	26,974	33,054
Rendimiento Neto	829	4,180	3,161	3,313	3,025	3,326

a/ Cifras auditadas. A partir de 1993 incluyen las operaciones de Pemex, organismos subsidiarios y de las principales empresas Subsidiarias.

b/ Incluye Gastos de Administración para 1989.

FUENTE: PEMEX. "Anuario Estadístico, 1995".

