

EL DISEÑO DE UN MEJOR FEDERALISMO HACENDARIO PARA MÉXICO

El caso de los impuestos cedulares

Jorge ÁLVAREZ BANDERAS¹

*SUMARIO: I. Introducción. II. Establecimiento. III. Características. IV. Vigencia.
Conclusiones. Bibliografía.*

I. INTRODUCCIÓN

En la Declaratoria a la Nación de la Primera Convención Nacional Hacendaria, dada a conocer el 17 de agosto de 2004, se establece que dicha Convención *"... es un acontecimiento histórico resultado de un amplio proceso de maduración y negociación entre los principales actores políticos y gubernamentales de los tres órdenes de gobierno del país, convocada para ser el escenario de discusión y análisis de ideas, planteamientos y propuestas para diseñar un mejor federalismo hacendario para México."*²

Igualmente, se reconoce el compromiso de los diversos actores políticos que participaron en la citada Convención para que *"... ante un escenario nacional caracterizado por una concentración en las decisiones de política hacendaria, un modelo tributario con limitaciones para generar los recursos fiscales que requiere el desarrollo nacional, desequilibrios en el desarrollo armónico de las regiones del país, dependencia de los gobiernos locales de los recursos fiscales del gobierno federal, y otros problemas hacendarios no menos importantes, los actores políticos coincidieron en señalar la necesidad de impulsar las reformas necesarias para vigorizar el sistema hacendario nacional en el marco de un renovado federalismo."*³

Así mismo, el diagnóstico que elaboró la Primera Convención Nacional Hacendaria en materia de ingresos públicos fue de particular importancia, toda vez que constituyó el marco de referencia para las propuestas tributarias que se generaron.

El diagnóstico arrojó los resultados siguientes:

- Insuficiencia de los ingresos fiscales del país.
- Centralización de la política fiscal.
- Limitación extraconstitucional de las facultades de las Entidades Federativas.

¹ Doctor en Derecho por la Universidad del País Vasco (UPV/EHU), España; Maestro en Fiscal por la Universidad de Guanajuato; especialista en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca, España; Licenciado en Derecho por la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo; profesionista independiente. director@alvarezmoreno.com.mx

² Iniciativa del ejecutivo, de decreto que reforma, adiciona, deroga y establece diversas disposiciones fiscales, que establece subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso.

³ *Idem.*

- Dependencia excesiva de los derechos de hidrocarburos y sobrecarga fiscal a Petroleos Mexicanos (PEMEX).
- Evasión y elusión importantes.
- Sistema fiscal con elementos innecesariamente complejos y costosos.

A efecto de dar solución a los problemas planteados, la Primera Convención Nacional Hacendaria propuso, entre otras acciones, las siguientes:

"1. Otorgar a las entidades federativas la potestad de gravar con un impuesto local a las ventas y servicios al consumo final con una tasa mínima del 3%, de la cual 2 puntos se destinarían a la Entidad y un punto a los municipios. Para crear el espacio necesario, se reduciría la tasa general del IVA de 15 a 12% y la tasa de frontera de 10 a 7%. De la recaudación bruta que se obtenga por la administración de este impuesto, el 80% se autoliquidará por cada entidad, mientras que el 20% restante se concentrará a la Federación para su redistribución a las entidades federativas, en función de su coeficiente efectivo del Fondo General de Participaciones. Con los recursos redistribuidos conforme al punto anterior, que reciba cada entidad federativa, se integrarán fondos estatales de desarrollo social (combate a la pobreza), cuyo ejercicio será determinado en base a las prioridades estatales y municipales, bajo criterios y lineamientos establecidos por los Congresos locales, garantizando que el destino de los recursos no sea ejercido en gasto burocrático. Esta medida afectaría la recaudación federal. A fin de compensar este efecto se sugiere, entre otras alternativas, revisar las tasas actuales de Impuesto al Valor Agregado, así como la lista de productos exentos, estableciendo mecanismos para compensar a los hogares de menores ingresos.

El impuesto a las ventas y servicios al consumo final podría ser de carácter federal en su aplicación inicial y posteriormente ser establecido como un impuesto local por los Estados.

2. Establecer un impuesto de carácter estatal, en forma cedular, para las personas físicas que obtengan ingresos por: salarios (respetando la exención constitucional a un salario mínimo), honorarios profesionales, arrendamiento de inmuebles, enajenación de inmuebles y actividades empresariales.

Tendría una tasa única entre 2 y 5%, su base se homologaría a la base del ISR federal, del cual sería deducible. El impuesto que se propone, en su parte salarios, permitiría eliminar, en su caso, los impuestos sobre nóminas que actualmente tienen los Estados, con lo que se mejora la competitividad del Estado que haga la sustitución."⁴

El presente trabajo se delimita al estudio de la segunda propuesta, la del establecimiento de un impuesto estatal, en forma cedular para las personas físicas, al

⁴ Ídem

considerar que las medidas propuestas, constituyen una gran oportunidad de avanzar en diversos temas fundamentales para el desarrollo del país desde hace ya más de dieciocho años.

II. ESTABLECIMIENTO

El entonces titular del Poder Ejecutivo Federal, el 8 de septiembre de 2004, presenta ante la H. Cámara de Diputados del Congreso General entre otros, la iniciativa de decreto que reforma, adiciona y deroga la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), con la intención de refrendar el compromiso de seguir trabajando para impulsar la instrumentación y materialización de las propuestas de la Primera Convención Nacional Hacendaria redactadas el 17 de agosto de ese mismo año.

Así las cosas, el H. Congreso de la Unión por medio de la H. Cámara de Diputados, analiza la iniciativa en cita, considerando que las medidas que se proponen afectarán la recaudación federal, afirmando que no deberían ser aprobadas si no se acompañan de las indispensables medidas compensatorias que la propia Convención ha propuesto, como son las medidas que resulten de revisar las tasas actuales del impuesto al valor agregado y la lista de los productos exentos, sin dejar de lado los mecanismos de compensación a los hogares de menores ingresos.⁵

El legislador consideró, que conforme a las propuestas de la Primera Convención Nacional Hacendaria, se establece el artículo marco que permita a las Entidades Federativas establecer impuestos cedulares al ingreso de las personas físicas que obtengan ingresos por honorarios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles y por la enajenación de inmuebles, así como por las actividades empresariales, sin que dichos gravámenes contravengan las limitaciones que establece la LIVA para que reciban participaciones conforme al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y que al respecto, debe mencionarse que dentro de esas limitaciones no se encuentra alguna respecto de salarios, habida cuenta de que el servicio personal subordinado no forma parte del objeto del impuesto al valor agregado, por lo que siempre las Entidades Federativas han tenido la posibilidad de gravar esa fuente con impuestos locales.

Ante lo anterior, prevén que no era necesario efectuar modificación alguna en la LIVA, para que las Entidades Federativas adopten la recomendación de la Primera Convención Nacional Hacendaria para establecer un impuesto cedular a los salarios, lo cual sí es necesario tratándose de las otras fuentes de ingreso mencionadas: honorarios profesionales, arrendamiento y enajenación de inmuebles, así como de actividades

⁵ Al referirse a la iniciativa de ley para el establecimiento de la Ley de los Impuestos a las Ventas y Servicios al Público, ordenamiento que no fue en su momento aprobado por la legislatura federal.

empresariales, toda vez que las actividades mencionadas son objeto del impuesto al valor agregado.

De esta forma se planteaba que las Entidades Federativas podrían establecer impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas que perciban ingresos por dichas actividades, sin que se considere un incumplimiento de los compromisos en materia de coordinación fiscal, dando lugar a su establecimiento en dicho ordenamiento fiscal.

III. CARACTERÍSTICAS

Las características básicas que deben reunir estos impuestos cedulares a consideración de quien propone esta contribución estatal son las siguientes: En materia de servicios profesionales se debía afectar la utilidad gravable de los contribuyentes que provenga de las bases fijas que estos tengan en cada Entidad Federativa; en el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los ingresos de los inmuebles ubicados en la Entidad Federativa de que se trate; en enajenación de bienes inmuebles, la ganancia que se obtenga por la enajenación de aquéllos ubicados en la Entidad Federativa que corresponda; y, en actividades empresariales, la utilidad gravable que obtengan los contribuyentes por los establecimientos, sucursales o agencias que se encuentren en la Entidad Federativa de que se trate.

Cabe mencionar que por lo que hace a los pequeños contribuyentes -entonces así denominados-, se establece que las Entidades Federativas podrán estimar su utilidad fiscal y determinar el impuesto mediante el establecimiento de cuotas fijas. Para que los impuestos cedulares tengan características homogéneas y evitar distorsiones en su aplicación, se propone establecer que para determinar su base, se deberán considerar los mismos ingresos y las mismas deducciones que se establecen en la Ley del Impuesto sobre la Renta federal (LISR), para los ingresos similares a los contemplados en los impuestos cedulares, sin que se incluyan la exclusión general ni el impuesto cédular local.

Otro aspecto importante propuesto es que, en todos los casos, la tasa en cada impuesto cédular sea una tasa mínima del 2% y máxima del 5%, además de que las Entidades Federativas podrán establecer distintas tasas por impuesto cédular; finalmente, y con el propósito de sentar las bases para facilitar la presentación de las declaraciones a los contribuyentes a través del sistema bancario, se pide se establezca que las Entidades Federativas pudieran convenir con la Federación que los impuestos cedulares locales se paguen en las mismas declaraciones del impuesto sobre la renta federal.

Por otra parte, se propusieron otras reformas a la LIVA de carácter técnico, que son independientes de los acuerdos tomados en la Primera Convención Nacional Hacendaria y por lo tanto, su aprobación no está condicionada a la aprobación de las medidas compensatorias a que se ha hecho referencia con antelación; una de ellas consiste en aclarar que tratándose de la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, no es procedente que lleven a cabo el acreditamiento del impuesto al valor agregado que les hayan trasladado en erogaciones por bienes o servicios que destinan a funciones o actividades que no forman parte del objeto del impuesto al valor agregado.

Al respecto debería tenerse presente que por regla general los entes públicos son consumidores finales de los bienes y servicios debiendo soportar la incidencia económica del impuesto y, en consecuencia, no se les debía devolver el impuesto al valor agregado que se les haya trasladado. Por otra parte, las actividades que normalmente desarrollan corresponden a sus funciones de derecho público y, por lo tanto, están fuera del objeto del impuesto.

No obstante lo anterior, por excepción, algunos entes públicos desarrollan ciertas actividades que caen dentro del objeto del impuesto al valor agregado por tratarse de enajenación de bienes o prestación de servicios en las que cobran un precio, debiendo consecuentemente pagar el impuesto; de ahí que sólo en estos casos procede el acreditamiento por el impuesto que les haya sido trasladado en erogaciones o que hayan pagado en importaciones, de bienes o servicios que se identifiquen exclusivamente con las actividades por las que se debe pagar el impuesto o las que se aplique la tasa del cero por ciento.

Para evitar abusos por devoluciones improcedentes, se hace necesario precisar y aclarar lo anterior, de forma tal que expresamente se establezca en qué casos procede el acreditamiento, quedando fuera la posibilidad de que los entes mencionados lo hagan conforme al factor que considera las actividades gravadas y exentas, que sí pueden aplicar los demás contribuyentes.

Es importante resaltar el contexto de entonces, cuando se propone el establecimiento de esta nueva contribución estatal por parte de las legislaturas locales, ya que, tomando en consideración que a partir del mes de julio de 2004, el H. Congreso de la Unión había determinado la aplicación de la compensación denominada "universal", haciéndose por tanto necesario proponer que se modificara el artículo 6o. de la LIVA, a efecto de que los saldos a favor que los contribuyentes compensen no puedan acreditarse en declaraciones posteriores, como una medida de control, solicitando además se estableciera que cuando los contribuyentes compensen dichos

saldos y exista remanente, el contribuyente podrá solicitar la devolución, siempre que sea sobre el total del remanente.

IV. VIGENCIA

El artículo 43 de la LIVA reformado a partir del 1 de enero de 2005 en su estructura original que permite a las entonces 31 entidades federativas⁶ y Distrito Federal precisaba lo siguiente:

Artículo 43. Las Entidades Federativas podrán establecer impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas que perciban ingresos por la prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por enajenación de bienes inmuebles, o por actividades empresariales, sin que se considere un incumplimiento de los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni del artículo 41 de esta Ley, cuando dichos impuestos reúnan las siguientes características:

- I. Tratándose de personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de servicios profesionales, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%.*

Para los efectos de esta fracción se entenderá por ingresos por la prestación de servicios profesionales, las remuneraciones que deriven de servicios personales independientes que no estén asimiladas a los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados, conforme al artículo 110⁷ de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Las Entidades Federativas podrán gravar dentro del impuesto cédular sobre sueldos o salarios, los ingresos personales independientes que estén asimilados a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado.

Las Entidades Federativas que establezcan el impuesto a que se refiere esta fracción, únicamente podrán considerar como afecto a dicho impuesto, la utilidad gravable de los contribuyentes que sea atribuida a las bases fijas en las que proporcionen los servicios que se encuentren en la Entidad Federativa de que se trate. Cuando se presten los servicios fuera de la base fija, se considerará que la actividad se realiza en el local que sirva de base a la persona que proporcione dichos servicios.

Cuando un contribuyente tenga bases fijas en dos o más Entidades Federativas, para determinar el impuesto que a cada una de ellas le corresponda, se deberá considerar la utilidad gravable obtenida por todas las bases fijas que tenga, y el resultado se dividirá entre éstas en la proporción que representen los ingresos obtenidos por cada base fija, respecto de la totalidad de los ingresos.

⁶ A la fecha solamente 7 entidades federativas consigna en su legislación local los Impuestos Cedulares: Chihuahua, Guanajuato, Guerrero, Nayarit, Oaxaca, Quintana Roo y Yucatán. Michoacán los estableció en enero de 2019 pero fueron derogados al mes siguiente.

⁷ Actualmente el artículo es el 94 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014.

II. *En el caso de personas físicas que obtengan ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%.*

El impuesto sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles corresponderá a la Entidad Federativa en donde se encuentre ubicado el inmueble de que se trate, con independencia de que el contribuyente tenga su domicilio fiscal fuera de dicha Entidad Federativa.

III. *En el caso de personas físicas que obtengan ingresos por enajenación de bienes inmuebles, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%, y se deberá aplicar sobre la ganancia obtenida por la enajenación de inmuebles ubicados en la Entidad Federativa de que se trate, con independencia de que el contribuyente tenga su domicilio fiscal fuera de dicha Entidad Federativa.*

IV. *Tratándose de personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%.*

Las Entidades Federativas que establezcan el impuesto a que se refiere esta fracción, únicamente podrán gravar la utilidad gravable obtenida por los contribuyentes, por los establecimientos, sucursales o agencias que se encuentren en la Entidad Federativa de que se trate.

Cuando un contribuyente tenga establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más Entidades Federativas, para determinar el impuesto que a cada una de ellas le corresponda, se deberá considerar la suma de la utilidad gravable obtenida por todos los establecimientos, sucursales o agencias que tenga, y el resultado se dividirá entre éstos en la proporción que representen los ingresos obtenidos por cada establecimiento, sucursal o agencia, respecto de la totalidad de los ingresos.

*En el caso de las personas físicas que tributen en los términos de la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las Entidades Federativas podrán estimar la utilidad fiscal de dichos contribuyentes y determinar el impuesto mediante el establecimiento de cuotas fijas.*⁸

Las Entidades Federativas podrán establecer distintas tasas por cada uno de los impuestos cedulares a que se refiere este artículo.

*La base de los impuestos cedulares a que se refiere el presente artículo, deberá considerar los mismos ingresos y las mismas deducciones que se establecen en la Ley del Impuesto sobre la Renta de carácter federal, para los ingresos similares a los contemplados en los impuestos cedulares citados, sin incluir la exclusión general ni el impuesto cedular local.*⁹

⁸ El párrafo subrayado hoy esta suprimido en dicho artículo 43 de la LIVA.

⁹ *Idem.*

Cuando el ingreso a que se refiere la fracción III de este artículo derive de la aportación de inmuebles que los fideicomitentes, personas físicas, realicen a los fideicomisos a los que se refiere el artículo 187 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto cedular deberá considerar la ganancia en el mismo momento que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece para la acumulación de dicho ingreso.¹⁰

*Las Entidades Federativas que establezcan el impuesto cedular a que se refiere la fracción III de este artículo, no podrán gravar la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables, cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales que México tenga en vigor.*¹¹

Asimismo, las Entidades Federativas podrán convenir con la Federación, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que los impuestos locales que en su caso se establezcan en su Entidad Federativa se paguen en las mismas declaraciones del impuesto sobre la renta federal."

Las adiciones y reforma sufridas a dicho numeral, permite considerar que la vigencia de la disposición es sólida, más aún la tesis de jurisprudencia por reiteración lo corrobora: "VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 43 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS."¹², lo que permite considerar que su establecimiento por parte de las legislaturas locales de cada entidad federativa en México, permitiría fortalecer la hacienda pública de éstas y con ello consolidar el federalismo fiscal tanto en lo general, como en lo particular.

Las haciendas públicas estatales, con la ampliación de sus potestades tributarias tienen la posibilidad de incrementar sus ingresos propios para hacer frente a las crecientes necesidades de gasto público, derivado de los trabajos realizados en la Primera Convención Nacional Hacendaria, derivado de la centralización de la política fiscal, experimentando un nuevo modelo de coordinación fiscal entre niveles de gobierno, en donde el Gobierno Federal y los gobiernos de las entidades federativas inciden en la misma base fiscal, compartiendo sus rendimientos y manteniendo los objetivos de la coordinación fiscal de mantener armonizado el sistema tributario

¹⁰ Párrafo adicionado el 23 de diciembre de 2005 y reformado el 11 de diciembre de 2013.

¹¹ Párrafo adicionado el 23 de diciembre de 2005.

¹² Visible en la Gaceta del Semanario Judicial de Federación, con registro digital: 2014962 dictada por la Primera Sala en la Décima Época. Materias(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: 1a./J. 65/2017 (10a.) Libro 45, Agosto de 2017, Tomo I, página 323.

nacional, toda vez que dicho impuesto se aplicaría con los mismos elementos formales por todas las entidades federativas (sujeto, objeto, base y tasa) y solo habría cierta discrecionalidad en la tasa que oscilaría entre el 2 y el 5 por ciento.

En México existe el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC) que a su vez difunde la propuesta que surge del trabajo conjunto de los integrantes del Grupo de Ingresos Coordinados y Fuentes de Ingreso Local, en el marco del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal integrada a los planteamientos federalistas, donde se logra un punto de acuerdo en el seno de la Trigésimo Séptima Reunión Ordinaria de la Conferencia Nacional de Gobernadores (CONAGO); esta propuesta contempla la posibilidad de acreditar el monto de los impuestos cedulares, contra el Impuesto sobre la Renta, con la intención, por un lado, de fortalecer los ingresos estatales, y por el otro, incrementar favorablemente el padrón de contribuyentes del impuesto federal, sin aumentar la carga fiscal de los contribuyentes cumplidos.

CONCLUSIONES

-La reforma de fecha 1 de diciembre de 2004¹³ al artículo 43 de la LIVA, concedió a las legislaturas locales la posibilidad de establecer en favor de los poderes ejecutivos respectivos, de recaudar ingresos por medio de los impuestos cedulares a las personas físicas para fortalecer la hacienda pública.

-El establecimiento de los impuestos cedulares es una alternativa adecuada, lo que permitiría generar ingresos a nivel nacional desde los 9,622 hasta los 24,055 millones de pesos, dependiendo si se elige una tasa del 2 ó 5%.¹⁴

-El impacto hacia los contribuyentes se coontiene, al ser acreditables los impuestos cedulares.

-En teoría los contribuyentes en general recibirían una mayor cantidad de servicios públicos, lo que mejoraría su calidad de vida.

-Las entidades federativas verían incrementados sus ingresos públicos para poder atender el bien común de su población conforme a la teoría constitucional de la tributación, sin invadir esferas competenciales.

BIBLIOGRAFIA

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

¹³ Vigente a partir del 1 de enero de 2005.

¹⁴ Revista del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC) de septiembre 2021.