

La coordinación tributaria del comercio y la industria en México: el atropellado camino para el establecimiento del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM)

The tax coordination of commerce and industry in Mexico: the trampled road to the establishment of the Income Tax (ISIM)

María del Ángel Molina Armenta *

Palabras clave

*Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, Centralización
Fiscal, Impuesto Sobre el Consumo*

Key words

*Tax on Commercial Income, Tax Centralization,
Consumption Tax*

JEL

H77; N26; E62

*Doctora en Historia Moderna y Contemporánea por el Instituto de Investigaciones Dr. José María Luis Mora, becaria posdoctoral en el Posgrado de la Facultad de Economía, (UNAM).
madelangel.molina@gmail.com

30



Resumen

Con la entrada en vigor de la Ley Federal del ISIM el 1º de enero de 1948 se estableció el gravamen con el que la federación inició la coordinación del sistema tributario del comercio y la industria en México a través de un esquema gradual cuyo avance dependió de la firma de convenios de coordinación entre dicho nivel de gobierno y las entidades federativas, que apuntaron en conjunto, hacía la centralización del ramo. Este esquema de coordinación pretendió también avanzar hacia el establecimiento de una figura tributaria que recayera exclusivamente sobre el consumo (transacciones finales). En este marco, el objetivo principal del presente artículo es explicar esta configuración de doble transición implícita en el ISIM, a partir de los problemas que la federación enfrentó antes de su establecimiento. Intentamos en este sentido, entender el inicio del proceso de coordinación en la materia a través del problema de la distribución de las facultades tributarias que surgió entre las autoridades hacendarias federales y locales y las dificultades que la federación enfrentó para establecer de manera inmediata el impuesto sobre el consumo.

Abstract

With the entry into force of the Federal Law of the ISIM on January 1, 1948 established the tax with which the federation began the coordination of the tax system of trade and industry in Mexico through a gradual scheme whose progress depended on the signing of coordination agreements between said level of government and the federative entities, which jointly aimed to centralize the branch. This coordination scheme also sought to advance towards the establishment of a tax figure that relied exclusively on consumption (final transactions). In this context, the main objective of the present article is to explain this configuration of double transition implied in the ISIM, from the problems that the federation faced before its establishment. In this sense, we intend to understand the beginning of the coordination process in this area through the problem of the distribution of the tax authorities that arose between the federal and local tax authorities and the difficulties that the federation faced in order to establish immediately the tax on consumption.



Introducción

Con la entrada en vigor de la Ley Federal del ISIM el 1º de enero de 1948 se estableció el gravamen con el que la federación inició la coordinación del sistema tributario del comercio y la industria. Esta figura gravó a través del ingreso, como su nombre lo indica, el amplio conjunto de transacciones mercantiles que realizaban dichos sectores. Bajo esta lógica, con su establecimiento se derogaron aquellos renglones del antiguo impuesto federal del timbre que recaían sobre la actividad mercantil y se pretendió, tras el paso del tiempo, la eliminación de las figuras tributarias que las haciendas estatales y municipales establecían sobre la misma. El fin último que se perseguía era mantener vigente una única figura tributaria, la federal, sobre la transacción mercantil.

Este esfuerzo unificador en materia de comercio e industria se inscribió en un proceso más amplio de modernización tributaria impulsado por las distintas administraciones federales de la primera mitad del siglo XX que tenía entre sus objetivos acabar con la concurrencia fiscal, que refería al encuentro de la imposición federal y local en el mismo ramo tributario. Entre los principales problemas que generaba este estado “anárquico” de cosas, señalaban las autoridades hacendarias desde los años veinte, se encontraban tanto la dificultad para consolidar el mercado interno, tan necesario para el crecimiento y bienestar económico, como el incremento en la carga fiscal de los contribuyentes. De esta manera, las autoridades federales reconocían en la unificación, es decir, en la coordinación de los sistemas tributarios, la condición necesaria para disminuir los gastos de recaudación y administración de los impuestos, aumentar el

nivel de recaudación en sí mismo y lograr un sistema tributario que recayera más equitativamente sobre los causantes.¹

Lo cierto también es que la unificación se tradujo en un sistema tributario centralizado, que si bien no fue exclusivo del país —algunos países latinoamericanos como Argentina, Brasil y Venezuela también desarrollaron un sistema tributario centralizado—, sí se concretó, para el caso del ramo que nos ocupa, a través de un mecanismo gradual que define su particularidad.

En este mecanismo, el ISIM representó el punto de partida al ser una figura federal que tuvo vigencia nacional gravando las transacciones mercantiles con una tasa del 18 al millar (1.8%). Después, y en la medida en que las entidades federativas firmaban convenios de coordinación con la federación en los que se comprometían a derogar sus impuestos locales sobre el ramo, la coordinación avanzaba. A cambio, las haciendas locales recibían una sobre tasa del 12 al millar (1.2 %) que se reconocía como una participación de la recaudación federal del ISIM. Este mecanismo gradual, si bien había sido implementado por la federación para la unificación de los denominados impuestos especiales como el que recaía sobre la electricidad, resultó también del conflicto que surgió entre la federación y las entidades federativas respecto a la distribución de la facultad tributaria que ambos niveles de gobierno tenían sobre el ramo y que no pudo ser resultado en las décadas anteriores. Fue por esta situación que la federación propuso a través de la Tercera Convención Nacional Fiscal celebrada en 1947, el esquema de cen-

1 Léase por ejemplo, la convocatoria que el Ing. Alberto J. Pani, entonces Secretario de Hacienda, redactó para la celebración de la Primera Convención Nacional Fiscal. SHCP, *Memoria Primera*, 1926, pp. 5-8.

El fin último que se perseguía era mantener vigente una única figura tributaria, la federal, sobre la transacción mercantil

tralización gradual al que hemos hecho referencia. Así, se inició un largo camino que culminaría hasta 1973, cuando todas las entidades federativas firmaron el respectivo convenio de coordinación.

Ahora bien, es de suma importancia señalar que este esquema de coordinación fiscal, además de perseguir la centralización del ramo, pretendía el establecimiento de una figura tributaria que recayera, al igual que tomar como referencia al *sell tax* que se aplicaba en los Estados Unidos, exclusivamente sobre las transacciones finales, es decir, sobre el consumo. Esta última intención, como veremos, no fue posible debido a dificultades de carácter técnico que llevaron a la federación a establecer en un primer momento, una figura como el ISIM. De esta manera, este impuesto representó una figura de doble transición: una política relacionada con la centralización del ramo y una económica relacionada con el establecimiento de un impuesto sobre el consumo. Un planteamiento como éste, consideramos, complementa los estudios historiográficos sobre la fiscalidad mexicana del siglo xx que sólo ha enfatizado la transición política de la coordinación en la medida en que ha dedicado sus esfuerzos a explicar el largo proceso que tardó en concretarse la coordinación, es decir, el periodo comprendido entre 1948 y 1973. El objetivo de la presente investigación es explicar esta configuración de doble transición implícita en el ISIM, a partir de los problemas que la federación enfrentó

antes de su establecimiento. Para cumplir con este objetivo, hemos dividido este estudio en tres secciones. En la primera presentamos sucintamente el discurso federal que giró alrededor de la imposición del ISIM en 1947 con la intención de entender cómo se justificó su imposición a pesar de que el conflicto sobre las facultades tributarias no estaba resuelto. Posteriormente, en el segundo apartado, reconstruimos los fracasados intentos de coordinación previos a 1947, mientras que en el último, presentamos los problemas que la federación presentó para establecer un impuesto sobre las ventas finales.

I. El discurso federal alrededor de la coordinación del ramo y el establecimiento del ISIM (1947)

Además de la concepción política de la coordinación que reconocía a la centralización como única vía para terminar con la anarquía fiscal, existió un conjunto de argumentos económicos que también formaron parte del discurso federal para impulsar el establecimiento del ISIM en 1948. El principal de éstos hacía hincapié en la necesidad de facilitar la actividad comercial e industrial, cuya dinámica había cobrado para entonces, crucial importancia para el crecimiento económico. Dichas facilidades, según las autoridades federales sólo se lograrían por medio de la uniformidad de los impuestos al comercio y a la industria, es decir, a través de la imposición del ISIM. Para lograr este objetivo era indispensable que esta última figura tributaria sustituyera los renglones del impuesto federal del timbre que recaían sobre la compraventa así como a los impuestos locales que recaían sobre la misma. Alrededor de estas sustituciones (timbre-ISIM/impuestos locales-ISIM) giraron los demás argumentos económicos. Veamos.



34

Según la autoridad hacendaria federal, con la sustitución del impuesto del timbre por el ISIM se buscaba mejorar técnica y administrativamente el sistema tributario de la industria y el comercio con la intención de garantizar la suficiencia de éste. En este sentido, subrayaban que la recaudación de los renglones del timbre que recaían sobre la compraventa se veía mermada, en un primer momento, por el mecanismo “inquisitorial” que su control implicaba. Para esos años, dicho mecanismo consistía en un servicio de inspección que al permitir la realización de visitas a toda persona que por la naturaleza de sus actividades efectuara operaciones de compraventa, posibilitaba la exigencia de todos los libros contables del causante. En la revisión, el inspector tenía facultad para establecer infracciones y omisiones a través de actas que al ser turnadas a las oficinas federales de Hacienda daban lugar a la imposición de sanciones. En este sentido, Ramón Beteta el entonces Secretario de Hacienda, señalaba que “desde principios del siglo, [...] el impuesto del timbre sobre compraventa era censurado fundamentalmente por el sistema de inspección en el que se basaba y por la forma en que los inspectores del timbre desempeñaban sus funciones”.² Con el paso del tiempo, sostenía, este mecanismo de control se había tornado aún más problemático debido al desarrollo económico mismo, ge-

2 SHCP, *Tres*, 1951, p. 164.

nerando no sólo una mayor disminución en la recaudación, sino también una traba a la actividad mercantil.³ La situación de la casa americana Sears Roebuck representaba un ejemplo muy ilustrativo de esta situación:

[...] para ser costeable su negocio (la casa Sears Roebuck) necesita alcanzar un promedio diario de ventas de \$250 000.00, o sea alrededor de siete mil ventas diarias sujetas al pago del impuesto del timbre. La casa Sears preguntó quién iba a pagar el personal de su Departamento de Contabilidad que tendría que expedir siete mil facturas diarias, adherir a ellas diez o veinte mil timbres fiscales; rotular siete mil sobres y adherir a ellos otros tantos timbres postales para hacer llegar las facturas a sus clientes... La casa Sears presentó el problema de una forma escueta: la expedición de facturas les costaría más que el impuesto mismo [...]

El control del impuesto del timbre requiere que se expida un documento. Si no se expide el documento el control se pierde...⁴

Hay que mencionar también que a través de esta sustitución se buscaba gestionar una nueva relación entre el Estado y los causantes. Se trataba pues, de dejar atrás la desconfianza hacia el contribuyente que implicaba el mecanismo “inquisitorial” del timbre. Con el ISIM, defendía la Secretaria de Hacienda, se establecería

3 En ese sentido, en 1947 el Subsecretario de Hacienda, Eduardo Bustamante, sostenía: “El impuesto del timbre era un impuesto ideal hace 100 años; pero en el momento, en que como resultado de la evolución de los transportes y comunicaciones el comercio ha tenido que abandonar formas o procedimientos escritos, el impuesto del timbre, que los requiere indispensablemente, resulta inadecuado. Todos los comerciantes saben que los impuestos sobre compraventa y sobre actos, documentos y contratos mercantiles en vigor, en lugar de ser una forma ideal de tributación constituyen una traba al libre desarrollo del comercio. SHCP, *Memoria Tercera*, 1947, tomo III, p. 299. .

4 SHCP, *Memoria Tercera*, 1947, t. ii, p. 300.

un mecanismo de control basado en declaraciones sujetas de verificación y no de calificación,⁵ que posibilitaría, a su vez, la eliminación de las juntas calificadoras del Timbre y, en esa medida, se negaría la posibilidad de que las autoridades hacendarias modificaran las declaraciones fiscales.

Abordemos ahora la sustitución de los impuestos locales sobre compraventa por el ISIM. Para la federación, ésta quedaba justificada por el carácter “alcabalatorio” que presentaban las figuras locales. Según un estudio realizado por ésta, y cómo muestra el cuadro 1, este tipo de impuestos estaban presentes en más de 65% del territorio nacional.

Cuadro 1

Estados con presencia de impuestos alcabalatorios en 1947 según la Secretaría de Hacienda

Aguascalientes	Guerrero	Puebla
Baja California	Hidalgo	Querétaro
Chiapas	Michoacán	San Luis Potosí
Coahuila	Morelos	Sonora
Colima	Nayarit	Tamaulipas
Durango	Nuevo León	Veracruz
Guanajuato	Oaxaca	Zacatecas

Fuente: Elaboración propia a partir de SHCP, *Memoria Segunda*, 1947, pp. 357-398, 497-509 y SHCP, *Memoria Tercera*, 1947, pp. 255-273.

5 En este sentido, la Comisión de Industria y Comercio de la Tercera Convención, señalaba: “la política actual del Gobierno Federal de aceptar las declaraciones, significa que esas declaraciones no estarán sujetas a un procedimiento de calificación, sino de verificación. Si en algún momento se obtienen datos que demuestren que son falsos, se llamará al causante para exigirle que corrija su declaración y pague el impuesto correspondiente, pero no se le someterá a un procedimiento de calificación, que no es adecuado cuando se va a tener como base el principio de que los causantes se producen con verdad”. SHCP, *Tercera Convención*, Tomo II, p. 314.

¿Cómo es que los impuestos sobre compraventa se convertían en figuras alcabalatorias?⁶ Para responder esta cuestión tomaremos como ejemplo el impuesto sobre compraventa que establecía el Estado de Chihuahua en el artículo 52 de su Ley de Hacienda. Este impuesto fijaba una tasa del 1.8% y era pagado por todos los productores del estado al momento de vender sus productos, es decir, cuando éstos eran “transportados de su lugar de producción a algún mercado, o de una plaza a la otra por operaciones de venta”. Esta forma de pago, según los debates de la Tercera Convención Nacional Fiscal celebrada a inicios de 1947, era el meollo del asunto:

[...]Un carro de maíz, de frijol, trigo, leña, papa, etc., que sale de un lugar para otro, al llegar al punto de destino, si el vendedor no ha satisfecho el impuesto de compra-venta, se le exige al comprador, quien tiene que pagarlo. Se acompañan copias de los recibos pagados que comprueban además del carácter alcabalatorio, lo ruinoso que resulta el impuesto, constituyendo una de las mayores trabas que encuentra el comercio y la industria para su completo desarrollo. Origina, además, el caso de que unas mercancías que pasan de una mano a otra en venta, repetidas veces, pagan impuestos sobre impuestos, elevando el precio de la mercancía cada vez más.⁷

Con base en este tipo de consideraciones la federación entendía a los “impuestos alcabalatorios” como figuras tributarias que “en alguna forma grava[ban] las mercancías en su circulación dentro del territorio nacional, entre dos o más entidades federativas, recargando su precio en proporciones desiguales, creando

6 Véase también Rhi Sausi y Molina, *El mal necesario*, 2014.

7 SHCP, *Memoria Segunda*, 1947, tomo III, p. 502.

barreras económicas entre dichas Entidades y restricciones a la libertad de comercio [...]”⁸ En otras palabras, estos impuestos hacían referencia a aquellas figuras tributarias, establecidas por estados y municipios, cuyo procedimiento de control o recaudación dificultaba el tránsito mercantil. Lo más importante de mencionar en este sentido es que, en el fondo, estos impuestos eran identificados como una especie de “alcabala disfrazada”. No en balde, en 1941, el entonces Secretario de Economía, Javier Gaxiola Jr., se refería a los impuestos locales sobre la industria y el comercio como “alcabalas” que habían condenado a la industria nacional a “crecer de forma raquítica, para conformarse a las necesidades de un mercado más o menos local”.⁹ Debido a este carácter alcabalatorio, se les imputaban otros males como el encarecimiento de las mercancías, el favorecimiento de ciertas actividades en perjuicio de otras y el incremento de los gastos de administración que a larga, generaban una disminución de la recaudación.¹⁰

Bajo esta concepción política de la coordinación fiscal y los argumentos en relación al asunto económico, la federación logró imponer el ISIM en 1948 sin resolver el conflicto que implicó su establecimiento en términos de la distribución de las facultades tributarias entre el gobierno federal y el local. De hecho, el carácter gradual del mecanismo de coordinación que inició con el ISIM respondió a la importante oposición que las entidades federativas mostraron hacia los esfuerzos federales de los años veinte y treinta que atenderemos a continuación.

8 SHCP, *Memoria Tercera*, 1947, tomo III, p.255.

9 Tena, *El problema*, 1941, p. 7.

10 Una revisión más acabada sobre el problema de los impuestos alcabalatorios se encuentra en Aboites, “Alcabalas”, 2001 y Rhi Sausi y Molina, *Mal*, 2014.

II. La oposición de las entidades federativas a los primeros esfuerzos centralizadores de la federación

Los primeros intentos federales por centralizar el ramo del comercio y la industria se impulsaron a través de la Primera y Segunda Convención Nacional Fiscal celebradas en 1925 y 1933 respectivamente. En las conclusiones del primer encuentro, la Secretaría de Hacienda propuso disponer en la Constitución el establecimiento de impuestos generales sobre el ramo como facultad privativa de la federación. En las recomendaciones del segundo se propuso un esquema de centralización a través de Leyes de Observancia General que serían expedidas por el Congreso de la Unión. Ambos proyectos fracasaron en buena medida, como hemos dicho, por el rechazo de las entidades federativas a la centralización fiscal del ramo.

En el caso de la propuesta de reforma constitucional de 1925 la negativa estatal se sustentó en argumentos estrictamente políticos relacionados con la importancia de conservar la soberanía fiscal local. Un claro ejemplo de esta postura la encontramos en la participación de Francisco Trejo, delegado del estado de Puebla, quién en el pleno de la Primera Convención Nacional Fiscal, señaló:

[...] ¿Cómo vamos a aprobar en lo general un proyecto de reformas constitucionales, si las que nos proponen no son sino una serie de disposiciones que controvierten de manera completa la situación de los tres Poderes en los Estados? ¿Cómo vamos los Delegados de los Gobernadores a comprometernos a que se aprueben unas reformas en las que se arrebatara al Poder Legislativo [local] la facultad constitucional de dar leyes? [...].¹¹

11 SHCP, *Memoria Primera*, 1926, p. 218. Los corchetes son nuestros.

Sin embargo, debe advertirse una situación por demás importante. La negativa no era radical. El mismo representante proponía discutir el tema con mayor preparación y documentación pero la federación no permitió que su moción trascendiera. La Secretaría de Hacienda para entonces, no mostró interés por buscar una alternativa distinta a la reforma constitucional.

Antes de abordar la negativa estatal hacia la propuesta de la Segunda Convención es necesario hacer algunas anotaciones sobre ésta. En la ponencia que la federación presentó en el pleno de la Segunda Convención Nacional Fiscal, la Secretaría de Hacienda presentaba su propuesta de unificación en los siguientes términos:

Constituye, en consecuencia, el principal problema y el de más urgente resolución, el sujetar a la imposición sobre el comercio y la industria a reglas generales de observancia uniforme en toda la República, que sean dictadas por el Gobierno Federal, en virtud de ser éste quien posee los medios más adecuados para la debida apreciación de las necesidades comunes a todo el país, y de ser la única autoridad capacitada para dictar leyes de observancia general para toda la República.¹²

Esta propuesta establecía también que dichas leyes de observancia general sólo podían ser expedidas y modificadas por el Congreso de la Unión, previo acuerdo de la mayoría de los Estados. En palabras de Bustamante, este procedimiento legislativo tenía un carácter innovador. Para el funcionario, la ley de observancia general que se planteaba era un “tipo *sui generis* de ley”¹³ que no estaba ensayada dentro del derecho constitucional mexicano. En este sentido, sostenía que la ley de observancia gene-

12 SHCP, *Memoria Segunda*, tomo I, p. 346.

13 *Ibid.*, p. 474. Las cursivas no son nuestras.

La federación logró imponer el ISIM en 1948 sin resolver el conflicto que implicó su establecimiento en términos de la distribución de las facultades tributarias entre el gobierno federal y el local

ral propuesta, era tal, sólo por el hecho de que fuera expedida por la única estancia que podía hacerlo, es decir, por el Congreso de la Unión. Sin embargo, en la medida en que la expedición, así como las posteriores modificaciones, sólo serían posibles previo acuerdo expreso de la mayoría de los Estados, dicha ley se convertía en una de carácter “especial” y establecería, de esa manera, un nuevo procedimiento legislativo. Al respecto, afirmaba:

Lo que nosotros proponemos es una disposición que será expedida directa y exclusivamente por el Congreso de la Unión, pero previo acuerdo —expreso y no tácito— de la mayoría de los Estados. La necesidad de estar de acuerdo es lo que diferencia a la ley nuestra de una simple disposición de carácter federal como las que expide normalmente el Congreso de la Unión.¹⁴

Cómo notará el lector, a diferencia de la propuesta de 1925, este esquema consideraba una mayor participación por parte de las entidades federativas que a juicio de éstas, tampoco resolvía el conflicto de la distribución de las facultades tributarias en tanto que representaba, en el fondo, otra forma de federalizar el ramo.

14 *Ibid.*, p. 497.

En las discusiones del pleno de la Segunda Convención se presentaron algunas críticas que vale la pena seguir de cerca.

La primera de éstas fue planteada por el delegado de Sonora, Agustín Arenas, quien afirmaba que la legislación sobre la industria y el comercio no podía delegarse al Congreso de la Unión porque la medida equivaldría a establecer un procedimiento rígido y largo que no permitiría a los Estados modificar sus leyes:

[...] con un procedimiento como el que se indica aquí, que para modificarse esta ley de observancia general, se necesita el propio acuerdo de la mayoría de los Estados, y, a parte, de este procedimiento tendría que ocurrirse al Congreso de la Unión para que modificara esta ley, en muchos casos, y en muchas ocasiones se presentarían, para uno o varios de los Estados, dificultades semejantes que los obligarían a entorpecer determinadas modificaciones en las tarifas, o en otros aspectos de la ley, modificaciones que no podrían llevar a cabo dado el procedimiento largo que se señala.¹⁵

Un escenario como el que apunta en la cita, sostenía Arenas, era impensable si se consideraban las necesidades específicas de la economía local. Para ejemplificar su afirmación, el delegado exponía las medidas que el gobierno estatal había adoptado para alentar el comercio después de la expulsión de chinos, quienes tenían en sus manos más del 90% del comercio sonorenses hasta 1932: “en esas condiciones, indudablemente que el Gobierno del Estado, consciente de su obligación, se vio precisado a dar reglas transitorias que sirvieran de protección al nacimiento o al desarrollo de ese comercio incipiente.”¹⁶ Terminaba el ejemplo señalando: “Ante una ley expedida

por el Congreso de la Unión ¿qué habría hecho el Estado de Sonora para lograr llevar a la práctica, en una forma tan inmediata, como lo requieren las circunstancias, las reformas que él pudo introducir, teniendo naturalmente, como lo tienen ahora, la facultad las Legislaturas locales de hacerlo?”¹⁷

Hay que hacer aquí una observación por demás importante. Las consideraciones de Arenas no estaban en contra de la unificación en sí misma. Más bien, el delegado se pronunciaba en contra de la forma en que se proponía la unificación: “Hasta ahora, parece que aquí ha privado el criterio de que la uniformidad en materia fiscal sólo puede conseguirse por medio de leyes federales”.¹⁸ Arenas proponía en cambio, que la uniformidad se estableciera a través de la expedición de disposiciones locales. El camino correcto para la unificación, según el sonorenses, sería aquel que respetara la facultad de las legislaturas locales de expedir las leyes que fueran a regir en sus jurisdicciones.¹⁹ En todo caso, lo que debía de uniformarse eran los criterios para la elaboración de la ley, pero no la ley misma. Se trataba pues de hacer una ley “tipo” (de referencia) que debía ser puesta a consideración de las legislaturas estatales. El alegato a

17 *Ibidem*.

18 *Ibidem*.

19 El Licenciado Arenas sostenía en este sentido: “[...] la uniformidad puede lograrse si la Comisión Permanente, a la cual se encargue el estudio del proyecto o anteproyecto, se pone en contacto con cada una de esas Legislaturas a cada uno de los Gobiernos de los Estados, haciéndoles ver la conveniencia de adoptar determinadas formas; porque no es posible que absolutamente, desde el primer artículo hasta el último, sean iguales; ni lo es la conveniencia de aceptar determinadas normas fundamentales para la imposición al comercio en forma semejante, en forma única para toda la República. Si algún Estado encuentra objeciones, como indudablemente puede encontrarlas, ¿por qué negarle ese derecho?”. SHCP, *Memoria Segunda*, tomo II, p. 480.

15 SHCP, *Memoria Segunda*, tomo II, p. 478.

16 *Ibid.*, p. 479.

estos señalamientos estuvo a cargo de Bustamante quién señalaba que la propuesta federal buscaba evitar que las autoridades hacendarias estatales incidieran de manera directa en la economía local porque sólo la federación tenía la capacidad de establecer un régimen fiscal general que favoreciera el desarrollo del comercio y la industria en su conjunto.

Una crítica política similar, fue presentada por el delegado de Tlaxcala, César Garibay quien afirmaba que el procedimiento legislativo propuesto, al someter la aprobación de la ley de observancia general a la mayoría de los estados, podría traducirse en una situación desventajosa para los Estados que representarían la minoría: “[...] creo que esa ley de observancia general, o como se le llame, debe tener una elasticidad suficiente para que los Estados que formen minoría no se vean obligados a estar subordinados a esa ley de observancia general por el sólo hecho de ser minoría, puesto que tienen intereses tan sagrados y respetables como los que tienen la mayoría”.²⁰ Ante la observación, Bustamante subrayó el hecho de que los Estados no obtienen todos sus recursos por concepto de impuestos a la industria y el comercio. Así, en el caso de que una entidad federativa no se viera beneficiada por el rendimiento del impuesto que estableciera la ley de observancia general, dicha entidad federativa podría echar mano de otros recursos como los rendimientos del predial, los relacionados con los actos jurídicos que se realizarán dentro del territorio y las participaciones de otros impuestos federales.

Una crítica más acaba respecto al carácter centralizador de la propuesta fue vertida por Ignacio Martínez Mezquida, delegado de Campeche. El representante, afirmaba:

Vamos a grandes pasos, señor licenciado Bustamante, hacia la República Central; vamos corriendo hacia la República Central. Este es un fenómeno que venimos observando desde 1857. Ya con la Constitución o sobre la Constitución, se ha quitado a los Estados el derecho de imponer sobre aguas, sobre petróleo, sobre bosques. ¿Por qué, señor licenciado Bustamante? Esa materia es nacional, dice la Constitución; pero el decir nacional no quiere decir que sea federal. La Nación no es la Federación; la Nación son los Estados, los Municipios somos todos.²¹

De nueva cuenta, la defensa de la propuesta federal estuvo a cargo de Bustamante. Para este alto funcionario, el establecimiento de leyes de observancia general representaba reivindicar la organización federal porque bajo una organización política como ésta, los Estados podían delegar facultades al poder central a favor de la federación y el caso de la tributación del comercio y la industria debería ser muestra de ello.

De suma importancia es mencionar que en esta ocasión, a diferencia de la Primera Convención, algunos de los Estados opositores sí presentaron una propuesta. Los delegados de Hidalgo y Sonora, junto con el representante del estado de Veracruz, Jorge Cerdán, proponían un esquema de coordinación en el que la federación sólo estableciera las bases fundamentales del impuesto que sirviera para el efecto para que posteriormente, cada legislatura local expidiera su propia ley fiscal sobre el comercio y la industria. Cómo notará el lector, en términos de la distribución de las facultades tributarias, la propuesta de los delegados era completamente contraria a la federal en tanto que las entidades federativas seguían ejerciendo su soberanía fiscal sobre el ramo. La federación, de nueva cuenta, no tuvo mayor interés por discutir una propuesta diferente a la suya.

²⁰ *Ibid.*, p. 527.

²¹ *Ibid.*, p. 536.



Ahora bien, si consideramos el conjunto de las críticas realizadas por los delegados estatales es evidente que no nos encontramos ante actores políticos que negaran de manera definitiva la coordinación. Lo que rechazaban era, como hemos evidenciado, la centralización. Lo cierto también es que el procedimiento legislativo que proponía la federación en esta ocasión tenía un carácter un tanto más flexible que la propuesta de reforma constitucional de 1925. Bajo el nuevo esquema se trataba de centralizar el ramo por la vía de los hechos: ya no resultaba tan urgente modificar el texto constitucional si el Congreso de la Unión establecía la legislación sobre el comercio y la industria. Fue entonces que, ante estos fracasos intentos, la federación se vio obligada a proponer un esquema de coordinación que abriera la puerta a la negociación con cada una de las entidades federativas. Fue así que se definió el carácter gradual del ISIM en términos políticos. Lo que

debe quedar claro también es que las implicaciones de cada una de estas propuestas en términos de la distribución de las facultades tributarias entre ambos niveles de gobierno, así como los argumentos que cada uno de éstos sostuvo al respecto, nos permite reconocer al conflicto político-fiscal en la materia como uno de los obstáculos de mayor peso con los que se enfrentó la federación para iniciar en 1947, el también atropellado camino hacia la centralización del ramo.

III. El problema con el establecimiento de una figura tributaria sobre el consumo final

Desde la celebración de la Tercera Convención Nacional Fiscal, la Secretaría de Hacienda dejó claro que con la imposición del ISIM se pretendía ir avanzando hacia el establecimiento de un impuesto sobre el consumo. A través de una figura tributaria de ese tipo, afirmaban las

autoridades, se acabaría con las “desigualdades, trabas y complicaciones” del sistema tributario de la industria y el comercio entonces vigente, se aumentaría la recaudación y se lograría incidir de manera positiva sobre las condiciones económicas generales. Si seguimos de cerca las discusiones que en dicho encuentro se sostuvieron alrededor del tema pueden identificarse algunos elementos que permiten entender de mejor manera la afirmación anterior.

En primer lugar, afirmaba Eduardo Bustamante, el entonces subsecretario de Hacienda, con la imposición de un impuesto sobre ventas finales se abarataría la producción en la medida en que no sería causado por industriales, y se lograría, al mismo tiempo que las mercancías que eran objeto de ventas sucesivas llegarán al consumidor con un solo gravamen. De esta manera, sostenía, se lograría eliminar a los impuestos que recaían sobre las ventas intermedias como el principal elemento que presionaba el alza de precios. En segundo lugar, afirmaba las ventajas que en términos de igualdad fiscal presentaba dicho impuesto. Bajo la concepción federal, esta figura tributaria lograría, al recaer sobre el gasto, que “todo el mundo contribuyera a las cargas fiscales, de acuerdo con sus capacidades.”²² Al final de cuentas, fijar un impuesto como éste, señalaba, era obedecer a “la tendencia fiscal, realmente económica” de hacer repercutir los impuestos sobre quien realmente recaen. El impuesto sobre ventas finales representaba, en resumen, “la meta y complemento de un sistema fiscal coherente y coordinado”.²³

Ahora bien, si consideramos, como hemos mencionado en líneas anteriores, que el ISIM fue un impuesto que también recaía sobre el total de las transacciones mercantiles, es decir sobre las operaciones de compra venta de de-

manda intermedia y final, cabe preguntarnos por qué se estableció una figura de su tipo y no una como el “*sell tax*” que las autoridades hacendarias pretendían. En otras palabras, ¿por qué no fue posible la inmediata imposición de un impuesto sobre ventas finales? En las discusiones de la Tercera Convención la respuesta se presentó en los siguientes términos:

Pero (esta Comisión) se ha encontrado con un doble escollo insuperable al proponerlo (refiriéndose al impuesto sobre ventas al consumo) como sistema de imposición inmediata; primero, la falta de estadísticas completas y las dificultades que en su origen ofrece el control de ese gravamen. Ciertamente, técnicamente, existen métodos diversos para controlarlo de modo eficiente; pero la organización de tales métodos requiere una cuidadosa preparación y tiempo. Segundo, que para que tal impuesto cumpla satisfactoriamente su misión, es indispensable que se aplique uniformemente en todo el país, que constituye una unidad económica.²⁴

¿De dónde surgía la dificultad técnica que refiere la cita anterior? En palabras de Bustamante, ésta se originaba en la forma de pago del impuesto federal del Timbre que no permitía conocer si los causantes se dedicaban a alguna actividad de intermediación comercial:

[...] pero si se tratara de establecer el impuesto al consumo se requeriría eliminar del total de las ventas [...], las que representen ventas de industriales y de mayoristas efectuadas con propósito de reventa, (es decir, las ventas intermedias) y no hay de por ahora manera alguna de hacer esa eliminación porque la forma de pago del impuesto del timbre no permite conocer ni quiénes son los causantes que lo pagan, ni cuánto paga cada causante.²⁵

22 SCHP, *Memoria Tercera*, 1947, tomo II, p. 288.

23 Yáñez, *El problema*, Tomo IV, libro tercero, 1958, p. 328.

24 *Ibidem*. Los paréntesis son nuestros.

25 *Ibid.*, p. 302. Lo escrito entre paréntesis es nuestro.

Con todo y estas dificultades, sostenía, la urgencia por adoptar algún medio que pusiera punto final a la “anarquía” imperante en el ramo comercial e industrial era apremiante. Bajo esta lógica, se propuso “la implantación transitoria de un impuesto sobre ingresos en función de las ventas comerciales” que recayera sobre las ventas intermedias y las ventas finales, es decir, un impuesto sobre el nivel bruto de los ingresos mercantiles: el ISIM. Siguiendo de nueva cuenta a Bustamante, esta figura permitiría identificar a través de las declaraciones, tanto el monto de las transacciones intermedias (o “efectuadas con propósito de reventa” –según sus palabras–) como el de las transacciones finales. Sólo así se tendría una base para calcular la tasa con la que gravaría el impuesto sobre ventas al consumo. Que el ISIM recayera sobre los ingresos brutos no fue pues cuestión de azar. Su establecimiento, a la luz de estas consideraciones, no contraponía la intención federal de gravar el consumo final. En realidad, resultaba funcional para alcanzar dicho objetivo.

Ahora bien, es importante hacer una observación de suma importancia. El ISIM adolecía, en la medida en que repercutía en cada operación intermedia que existía entre la producción y el consumo, del mismo defecto que el impuesto del Timbre y los locales de compraventa que pretendía sustituir. Esta característica evidencia, sin duda, una particularidad por demás importante del proceso de coordinación del ramo: la federación combatía las negativas consecuencias económicas del esquema de tributación anterior (el constituido por el federal del timbre y los impuestos locales sobre compraventa) con un impuesto que operaba de la misma manera. Pero para la federación, había cuestiones que rescatar. Si bien reconocía que el ISIM padecía del mismo defecto que sus antecesores, reconocía en éste ciertas ventajas.

La primera de éstas era la facilidad que brindaba para el buen desarrollo de la actividad mercantil. El ejemplo de la casa Sears que mencionamos anteriormente era muestra de ello en la medida en que evidenciaba su carácter sencillo y económico. La segunda era su mecanismo de control, que como hemos mencionado, era considerado más flexible en la medida en que se basaba en declaraciones con las características que hemos señalado antes. Una tercera ventaja radicaba en las posibles modificaciones que su diseño podía tener para que tuviera los mismos efectos positivos que el impuesto sobre ventas al consumo final. Al respecto, las autoridades señalaban:

Para que un impuesto de tal naturaleza (refiriéndose al ISIM) se aproxime hasta donde sea posible, al de ventas sobre consumos en sus efectos económicos y fiscales, es preciso estructurarlo y calcularlo de tal modo que las tasas sean lo más bajas posibles, a efecto de que al hacerlas repercutir a través de las operaciones sucesivas, lleguen al consumo final sin una carga fiscal exagerada que eleve inconsiderablemente el precio de los artículos y por ende, al consumidor.²⁶

Bajo esta misma lógica, Bustamante afirmaba que el establecimiento del impuesto sobre ventas al consumo final se lograría a través de la disminución de la tasa con la que inicialmente gravaba el ISIM:

El gobierno federal se propone, en la medida en que vaya obteniendo datos concretos del rendimiento del impuesto y del volumen de las operaciones, ir reduciendo la cuota del mismo, bien sea directamente o bien sea desgravando las operaciones iniciales, de manera que, si es posible, se llegue a que en ningún caso, el recargo en los precios de venta de los artículos, independientemente del número de interme-

26 *Ibid.*, p. 328

diarios que intervengan en ellas, sea superior a la cuota actual del 3.3% sobre el valor de las operaciones.²⁷

A partir de esta cita, podemos reafirmar el carácter transitorio del ISIM al que hicimos referencia con anterioridad. El objetivo económico y tributario de su establecimiento era llegar a la imposición de un gravamen que recayera sobre el consumo final de la población. Hasta llegar a ese punto, se admitía un periodo previo en el que estaría vigente un impuesto —el ISIM— con efectos sobre el nivel de precios (por su diseño en cascada) que sería mitigado en cierta medida, por las exenciones previstas y por el cálculo moderado de las tasas. Con esta afirmación se comprende de mejor manera el porqué las ventas de los productos de la canasta básica se esperaba que no fuesen afectadas por el ISIM.

Una última ventaja consistía en las modificaciones de su diseño que también permitirían “ir acostumbrando” a los consumidores al impuesto sobre ventas al consumo. Muestra de lo anterior es la iniciativa de reforma a la Ley federal del ISIM que aprobó el Congreso de la Unión en diciembre de 1949. En la exposición de motivos se lee:

El Ejecutivo de mi cargo estima que el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en la forma en que actualmente se encuentra establecido, no tiene carácter definitivo, sino que deberá transformarse en el momento oportuno en un gravamen sobre las ventas en función del consumo.

Es conveniente, por esta razón, introducir en la ley relativa algunas disposiciones referentes a la repercusión de este impuesto, con objeto de ir acostumbrando a los consumidores a la idea de que el tributo debe ser en definitiva soportado por ellos.

A este respecto, la iniciativa establece que la repercusión del impuesto es obligatoria en

el caso de operaciones celebradas entre comerciantes o industriales, y que tratándose de ventas o prestaciones de servicios efectuadas directamente a los consumidores la repercusión es potestativa [...].²⁸

Con esta intención, se estableció en el artículo 7º de la Ley del ISIM que en todas las operaciones entre comerciantes o industriales el vendedor tendría que expedir una factura, nota de venta o recibo en el que se especificará el importe de la operación y el monto del impuesto cargado al comprador.²⁹ Esta modificación no fue, por supuesto, la única que se realizó al diseño del ISIM. Sin embargo, las discusiones alrededor de la imposición del impuesto sobre ventas finales comenzaron hasta finales de la década de los setenta cuando la centralización del ramo había concluido.

Consideraciones finales

La revisión que hemos presentado sobre los problemas que la federación enfrentó para la coordinación del sistema tributario del comercio y la industria antes de la entrada en vigor del ISIM en 1948 sugiere, en primer lugar, comenzar a pensar la coordinación fiscal como un fenómeno que también contempló objetivos estrictamente económicos fiscales como el establecimiento del impuesto sobre ventas finales que hemos señalado. Esta propuesta analítica pretende complementar la problema-

28 Procuraduría Fiscal de la Federación, *Codificación*, 1958, p. 97. Los paréntesis son nuestros.

29 En este sentido, se especificaba en la sección II del mismo artículo que el cargo expresado será del 30 al millar si el impuesto se causaba en el Distrito Federal, en los Territorios o en alguno de los Estados coordinados. En los que aún no lo estuvieran, el cargo sólo sería igual a la tasa federal del 18 al millar. *Ibid.*, p. 106. La tasa del 30 al millar para las entidades coordinadas correspondía a la suma de la tasa federal del 18 al millar y la sobre tasa que para entonces había descendido al 12 al millar.

27 *Ibid.*, p. 349

tización política que se ha enfocado exclusivamente en el conflicto relacionado con la distribución de las facultades tributarias.


Respecto a este último punto, el presente artículo permite reconocer el diseño gradual del ISIM como un arreglo institucional que recogió el conflicto político entre las autoridades hacendarias federales y las locales. Como mostramos, la Secretaría de Hacienda defendió, como se constata en muchos de los documentos hacendarios de las distintas administraciones de la primera mitad del siglo, la idea de que la única forma de lograr la coordinación era a través de la concentración de las facultades tributarias en sus manos.³⁰ En cambio, las entidades federativas, si bien no se oponían a la coordinación, sí lo hacían a que ésta se estableciera mediante la centralización. Como expusimos, los estados no dieron una negativa a “raja tabla” como lo evidenciaron durante la Segunda Convención Nacional Fiscal cuando formularon un esquema de unificación no centralizado en el que la federación establecía una nueva figura tributaria y las entidades federativas establecían una propia, muy similar a la federal. Sin embargo, este último nivel de gobierno se encargó de insistir e impulsar un proceso que estableció una sinonimia entre coordinación y centralización.

El acercamiento que se ha presentado sobre las dificultades para establecer de manera inmediata un impuesto sobre las ventas finales es

30 Véase, por ejemplo, el balance que la Secretaría de Hacienda hacía de la situación hacendaria nacional en cada una de las convocatorias para la realización de las Convenciones Nacionales Fiscales. SHCP, *Memoria Primera*, 1926; SHCP, *Memoria Segunda*, 1947, tomo I y SHCP, *Memoria Tercera*, 1947, tomo I.

muestra, nos parece, de que existen otro tipo de elementos que también definieron el mecanismo bajo el que se impulsó la coordinación del comercio y la industria. Una de las particularidades del ISIM es justo su carácter de doble transición, como hemos señalado. Pero yendo más allá de esta observación, este planteamiento (es decir, reconocer que la intención federal por imponer una figura sobre el consumo data de estos años) permite a futuras investigaciones entender desde una perspectiva más amplia otro de los fenómenos más importantes de la historia de los impuestos en México: la sustitución del ISIM por el IVA en 1980.

Reconocer también este atropellado camino para iniciar la coordinación del ramo es de suma importancia para comprender las dificultades con las que se desempeñó. El conflicto no resuelto alrededor de las facultades tributarias explica en buena medida las estrategias que la federación impulsó entre 1948 y 1973 para lograr la centralización y permite entender de mejor manera que la centralización fiscal, como hemos mostrado, estuvo muy lejos de definirse por decreto.

Una última consideración es de carácter metodológico. Este artículo es, consideramos, muestra de que el estudio del pasado fiscal debe superar una revisión estricta de figuras tributarias en sí mismas, para comenzar a identificarlas como aristas de análisis cuyo diseño, recaudación y legislación arrojan luz sobre el arreglo fiscal implícito en el periodo de estudio. La historia fiscal en estos términos mucho ayudaría a realizar una reforma tributaria estructural tan urgente en nuestros días. 

Bibliografía

- ABOITES Aguilar Luis y Luis Jáuregui (coords.), *Penuria sin fin. Historia de los impuestos en México, siglos XVIII-XX*, México, Instituto Mora, 2005.
- _____, Luis, *Excepciones y privilegios. Modernización tributaria y centralización en México, 1922-1972*, México, Colegio de México, 2003.
- _____, “Alcabalas posporfirianas. Modernización tributaria y soberanía estatal”, *Historia Mexicana*, Colegio de México, vol. 51, no. 2, 2001.
- SHCP, *Memoria Primera Convención Nacional Fiscal*, México, 1926.
- _____, *Memoria Segunda Convención Nacional Fiscal*, México, tomo I, 1947.
- _____, *Memoria Segunda Convención Nacional Fiscal*, México, tomo II, 1947.
- _____, *Memoria Segunda Convención Nacional Fiscal*, México, tomo III, 1947.
- _____, *Memoria Tercera Convención Nacional Fiscal*, México, tomo I, 1947.
- _____, *Memoria Tercera Convención Nacional Fiscal*, México, tomo II, 1947.
- _____, *Memoria Tercera Convención Nacional Fiscal*, México, tomo III, 1947.
- _____, *Tres monografías sobre temas impositivos elaborados en la Banca Mexicana*, México, 1947.
- RHI SAUSI, María José y Molina Armenta, María del Ángel, *El mal necesario. Gobierno y contribuyentes ante el dilema de las alcabalas, siglos XIX y XX*, México, UAM-A, 2014.
- TENA Ramírez, Felipe, *El problema de las alcabalas*, México, SHCP, 1941.
- YAÑEZ Ruiz, Manuel, *El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política*, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1958, 6 tomos.