

308909

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

ESCUELA DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
U. N. A. M.

//
2ej.

DOBLE IMPOSICION
Y COORDINACION FISCAL

T E S I S

PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

QUE PRESENTA:
ERICH PIUS KAUFMANN CERVANTES
DIRECTOR DE TESIS
LIC. AGUSTIN LOPEZ PADILLA

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

MEXICO, D. F.

1986



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

I N T R O D U C C I O N

Nuestro país en la actualidad atraviesa por un ciclo de su existencia caracterizado por la incertidumbre y el estrechamiento de los márgenes de acción en las funciones de gobierno, provocado ésto por una creciente y agobiante crisis generalizada en el exterior, cuyos efectos se han visto agudizados por una serie de problemas internos que demandan una pronta y eficiente solución. Esta situación supone un reto muy grande, principalmente para los gobernantes, porque nunca antes fueron tan apremiantes las soluciones a esos problemas y creo que esta necesidad imperiosa de solucionarlos es uno de los puntos positivos de la crisis, pues ella inducirá a que se tomen acciones muy trascendentes en todos los aspectos de la vida nacional con la prontitud y profundidad que la situación requiere, so pena en caso de no adoptar esta postura, de agravar la complejidad de los problemas existentes condenando así al país a una gravísima y precaria situación posiblemente irreversible.

La solución de los problemas propios, implicará forzosamente el mejoramiento, saneamiento y desarrollo de algunas estructuras existentes, y en otros casos será menester desechar o substituir a las que ya no respondan a las altísimas necesidades actuales. Solo así

se puede aspirar a la solución de la aguda crisis existente en el ámbito interno, lo cual será un excelente principio para enfrentar las adversas condiciones externas a las que el país se encuentra sometido.

Esta situación general se ha reflejado en todas las áreas de gobierno, y por lo mismo, al igual que en otros campos se impone la necesidad de resolver los problemas específicos de cada caso.

El panorama de las finanzas públicas no ha escapado a estas circunstancias y también dentro del mismo existen muchos y muy variados problemas que requieren solución. Uno de ellos se ha planteado desde 1917 y es el de los efectos producidos por la concurrencia impositiva que surge dada la organización, en tratándose de la Potestad tributaria, que se les otorgó a los entes que coexisten bajo un régimen federal como el nuestro. El fenómeno de la concurrencia tributaria es propio del estado federal, sin embargo esta situación si creó un problema muy complejo que consistió en la creación de un complicado sistema fiscal muy heterogeneo que dificultaba y multiplicaba el cumplimiento de obligaciones fiscales en perjuicio de los contribuyentes, a la vez que sobrecargaba impositivamente algunas fuentes que eran las más productivas, y descuidaba otras, amén de que se estableció una competencia entre la Federación y los estados y entre los estados entre sí, en perjuicio de e-

llos mismos.

La anterior situación provocó que de hecho la Federación año con año fuera recaudando mayores cantidades - proporcionalmente con respecto a la recaudación que hacían los estados, dadas su mayor capacidad e infraestructura, lo cual hacía que los estados no se desarrollaran a la par que la federación, a su vez a los municipios - les tocó tradicionalmente la peor parte, pues sus haciendas siempre fueron muy raquíticas, independientemente de que Constitucionalmente estaban virtualmente desprotegidos.

Ante tal situación, los gobiernos Federal y locales recientemente han concertado una nueva política fiscal - que propende al saneamiento de las haciendas de los tres niveles de gobierno, adicionalmente a solucionar los efectos de la concurrencia impositiva, coordinándose entre sí en la mayoría de los casos para evitar el incurrir en la doble o múltiple imposición sobre las mismas fuentes. Resultado de esta política es el establecimiento de la Ley de Coordinación Fiscal, y aún más recientemente en el año de 1984 la reforma a la Constitución Federal en su Artículo 115 con la finalidad de fortalecer las economías de los municipios, los cuales a partir de 1979 han sido, de los tres niveles de gobierno, los más favorecidos, pues de acuerdo a la Ley de Coordinación -

Fiscal reciben a partir de 1980 importantes participaciones, y adicionalmente, con la reforma constitucional señalada, se les han reservado de manera exclusiva algunos gravámenes que anteriormente no percibían, o bien era facultad de las legislaturas locales, asignárselos o no.

El objeto de la presente investigación, lo constituye el estudio y análisis de estas medidas tomadas recientemente en el campo fiscal, así como proponer medidas adicionales a las mismas, que permitan una evolución y desarrollo positivo del federalismo fiscal y que respondan a las necesidades actuales, pero que a la vez, respeten los ámbitos de competencia establecidos en nuestra Constitución, es decir que sean medidas que se adapten plenamente al esquema federal y que no constituyan menoscabo a las potestades de la Federación, de los estados y de los municipios.

En el primer capítulo de este trabajo se estudia el origen, conceptos y características del estado federal, a la vez que se derivan de este breve análisis, las consecuencias que plantea este tipo de organización en un campo fiscal, es decir, que veremos como la doble tributación o concurrencia impositiva, es esencial del estado federal. También se analizan las posturas con respecto a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de esta figura jurídica.

Posteriormente, en el segundo capítulo nos adentramos en el estudio del panorama fiscal nacional a partir de 1917 hasta el año de 1980 en que se tomaron medidas radicales con respecto a los problemas creados por la concurrencia y la mala distribución de los ingresos públicos. En este capítulo se estudiarán los intentos realizados en las tres Convenciones Nacionales Fiscales, las Reformas - Constitucionales llevadas a cabo y los antecedentes directos de la coordinación fiscal que fueron principalmente - la Ley de Coordinación Fiscal de 1953 y los rudimentarios sistemas de participación establecidos en diversas leyes federales, que pretendieron solucionar los problemas que planteaba la concurrencia impositiva.

En el último capítulo se contiene una investigación sobre la Ley de Coordinación Fiscal que entró en vigor en 1980, señalándose los propósitos de la misma, así como la evolución y solución a los problemas que no fué posible - solucionar hasta antes de esta Ley. Asimismo, se señalan los conceptos, elementos, instrumentos, órganos y mecanismos de la coordinación fiscal, comprendiéndose las adecuaciones y modificaciones que dicha Ley ha tenido en su aún corta existencia, lo cual señala la flexibilidad del nuevo sistema para adecuarse a las necesidades. Adicionalmente tocamos el punto de la reforma constitucional del Artículo 115, en razón de la estrecha relación que guarda

con los objetivos de este trabajo, reforma altamente positiva en favor del municipio.

No quisiera terminar esta introducción sin antes manifestar mi agradecimiento a la Universidad Panamericana, a mis maestros y compañeros, por brindarme los elementos fundamentales para la culminación de una importantísima etapa formativa de mi vida profesional.

Asimismo, quiero agradecer de manera muy particular la colaboración, orientación y prestancia del Licenciado Agustín López Padilla que hicieron posible la elaboración del presente trabajo.

Por último, mi agradecimiento muy especial a los Licenciados Ricardo Rincón Guzmán, Eduardo Martínez Urquidi, Carlos Garcíadiego, Ernesto Rubio del Cueto y Raymundo E. Enriquez por permitirme adentrarme con mis incipientes conocimientos en la práctica de la profesión, aspecto igualmente importante que los estudios universitarios en la formación del abogado.

"MARCO JURIDICO CONSTITUCIONAL DEL ESTADO FEDERAL"

Como principio de este trabajo, considero que es muy necesario precisar clara y brevemente la organización del estado, en cuanto a la forma de gobierno adoptada por nuestra Constitución Política, con el objeto de adentrarnos en el panorama que actualmente guarda el sistema hacendario, y primordialmente, detectar la problemática que acarrea en esta materia, la organización federal del estado.

El estado mexicano ha adoptado, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 40 Constitucional, la estructura de un estado federal, al señalar el mismo Artículo, lo siguiente:

"Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos, en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida, según los principios de esta Ley fundamental".

Los conceptos jurídico-políticos que suelen ir ligados o asociados el uno al otro y que explican las acciones de tipo hacendario en un estado federal, son la base de las relaciones actuales entre la federación, los estados y los municipios; estos dos conceptos son: los de federalismo y de coordinación fiscal; siendo en gran medida el uno, el federalismo, la condición de la coordinación fiscal y ésta, uno de los instrumentos de aquel. Uno y otra son expresiones juri-

dicas, propias de un estado federal, como el nuestro, basado en los principios constitucionales que enmarcan la vida jurídica del país; tales relaciones no alteran o contradicen las bases fundamentales del Sistema Constitucional, que todo lo regula.

1.1 NOCION DEL ESTADO FEDERAL

Algunas de las sociedades políticas del mundo contemporáneo, han nacido políticamente como una federación, es decir, como un nuevo estado que se superpone a los estados que la forman, y que en cierta medida, se integra por la cesión de aspectos de las soberanías estatales pre-existentes.

Este nacimiento de las sociedades como estados federales, se debe, en el caso concreto de México, a la expresión de la voluntad política de entes soberanos (estados), por cuya virtud, mediante un pacto, ceden porciones de su poder originario para constituir una unión insoluble conocida como federación, estableciéndose una serie de relaciones entre esta y los otros poderes, con el fin de posibilitar la unidad y desarrollo nacionales.

La función de los estados federados "no implica, sin embargo, la total desaparición de los mismos, sino que en el pacto creador de la federación, se acuerda una distribución de las zonas correspondientes, por una parte, el gobierno central llamado federal, y por la otra, los gobiernos de los estados". (1)

Para Hauriou: "el estado federal es una asociación de estados que tienen entre sí relaciones de derecho interno, es decir, de Derecho Constitucional y mediante la cual un super-estado se sobrepone a los estados asociados." (2)

Burdeau concibe: "el estado federal, como una asociación de estados sumisos, en parte, pero conservando su independencia". Para el autor, el concepto de independencia, no definiendo aquí mismo el concepto de estados, no se comprende en qué forma y a causa de qué son sumisos, - que es remisión de poder, al estado federal. (3)

Para H. Mouskhe, éstas son las características del estado federal:

1. El estado federal implica la unidad territorial;
2. El estado federal implica la unidad de la nacionalidad;
3. El estado federal es una unidad política, en términos del Derecho Constitucional;
4. Posee un ordenamiento constitucional propio: la Constitución Federal;
5. Los órganos del estado federal prescriben una legislación dirigida a los estados miembros;
6. El estado federal ejerce los poderes de la administración, directamente, como en el caso de los

Estados Unidos de Norteamérica, o a través de los dos sistemas, como Austria;

7. El estado federal tiene el derecho de justicia. - Los estados miembros tienen las características siguientes:

El estado miembro posee un ordenamiento constitucional de su propia obra;

El ordenamiento constitucional del estado miembro forma un sistema estático completo, es decir, está integrado por tres poderes; y

Su constitución es rígida y no puede contravenir el ordenamiento federal.

Como ya hemos dicho, constitucionalmente el estado mexicano ha adoptado la forma de organización federal que como Tena Ramírez dice: "característica esta de suma importancia, pues por ella tienen jurisdicción distinta, y casi siempre excluyentes, los órganos centrales, por una parte, y los estados miembros, por la otra." (4)

Adolfo Atchabahian, citado por Sergio F. de la Garza, dice que el principio federal consiste en que "los gobiernos central y estatales, sean independientes uno del otro, dentro de su esfera, y no estén subordinados al otro, aunque actúen coordinados entre sí". (5)

La teoría clásica del estado federal, como ya hemos visto, supone la existencia de la serie de estados federados que tienen su propia soberanía, y de la convención de sus voluntades nace un ente jurídico nuevo con soberanía propia que se manifiesta de una forma superior a la de los estados que le dieron existencia, es decir, que la creación del ente federal implica la cesión por parte de los estados que la forman, de ciertas facultades que originalmente les correspondían en lo individual.

Sin embargo, al hacerse esta cesión, se cae necesariamente en problemas de distribución de poderes, lo cual nos lleva a tener sistemas rígidos con el riesgo de no abarcar todas las áreas en las que se pueda manifestar cada poder, o bien, incurrir en sistemas flexibles en los que no se señalen claramente las atribuciones de cada ente soberano, lo que provoca la intervención por parte de las dos soberanías, en algunos campos.

Lo anterior se deriva de la concepción del estado federal, dentro de un principio de división de poderes, y actualmente, y dadas las circunstancias, se ha tenido que modificar la teoría de lo federal para concebirla como un federalismo cooperativo, que según Bhargava, es aquel en el cual "las dos capas de gobierno no tienen completamente funciones exclusivas, y los gobiernos provinciales, en particular, no gozan de completa autonomía dentro de la esfe-

ra de actividades que tienen asignada". O sea, dicho de otro modo, que la federación y los estados federados cooperan entre sí para proveer un buen gobierno. (6)

Atchabahian, citado por Sergio Francisco de la Garza, atribuye a la idea de federalismo cooperativo, matices estrictamente impositivos al decir que "en el federalismo cooperativo, en lugar de enfatizar sobre los derechos y la independencia de las provincias, encara el problema federal, esencialmente desde el punto de vista de la división de poderes, con el objeto de maximizar la efectividad de la política fiscal". (7)

Es sin duda esta idea de federalismo cooperativo, la base en la que se sustenta la coordinación fiscal.

En la estructura de un estado federal, coexisten poderes tributarios del gobierno federal y de los gobiernos de las diversas entidades que lo forman, y de esta relación, surgen tres sistemas diferentes para asignar su competencia, que según el Maestro Sergio F. de la Garza, pueden ser:

- a) Poderes igualmente supremos, con limitaciones para los estados miembros (como México).
- b) Poderes igualmente supremos, sin limitaciones para los estados miembros.
- c) Poderes locales (estatales), subordinados al poder central. (8)

Concretamente, en el caso de México, se sigue un sistema en el cual se le atribuyen a un poder, el federal, de algunas facultades exclusivas (Artículo 73 Constitucional), y las resultantes de las limitaciones de los estados contenidas en el Artículo 117 del Magno Ordenamiento), y en el resto de las materias imponibles coinciden, tanto el poder tributario federal, como los poderes tributarios de las entidades federativas.

Seligman, en su obra *Essays in Taxation*, se ha ocupado del federalismo tributario; se muestra partidario de la integración fiscal, la cual supone cierta dosis de unidad en la multiplicidad financiera y al efecto, propone métodos para lograr esa coordinación entre los regímenes tributarios en el estado federal: el reordenamiento de las funciones gubernativas, la concesión de créditos por impuestos iguales o similares, la distribución de recaudaciones y los impuestos suplementarios o adicionales aplicados por las provincias sobre gravámenes establecidos por el gobierno central. A su vez, propone como principios que el recomienda seguir: la eficiencia, la adecuación, la suficiencia, la simplicidad y la flexibilidad. (9)

La fórmula de integración fiscal que implica la coordinación fiscal propuesta por Seligman, se puede resumir en dejar al gobierno central, la determinación y administración de los principales tributos y a los gobiernos provinciales, basarse en esa determinación para participar -

con la primera de las recaudaciones consiguientes.

A su vez, Sergio F. de la Garza, estima que existen dos sistemas que puedan adoptarse en un estado federal para resolver el problema de la existencia de los poderes fiscales, el del gobierno central y el de los estados miembros y esos sistemas son:

- a) Distribución de las materias imponibles, con derecho de su completo y exclusivo empleo para las respectivas autoridades, y
- b) Distribución del producido de las recaudaciones de tal modo que uno de los gobiernos tiene el completo control respecto de las materias imponibles, es decir, cuales han de ser tomadas para aplicar que los dos gobiernos participan de las recaudaciones. (10)

Visto pues, las características que implica un sistema federal, pasaremos a analizar los antecedentes de la formación del estado mexicano, hasta la situación actual, tratando de señalar las características de su sistema fiscal.

1.2 BREVE SEMBLANZA HISTORICA DE LA DISTRIBUCION DE PODERES TRIBUTARIOS EN LA REPUBLICA MEXICANA

México ha sido, la mayor parte del tiempo, desde su Independencia en 1821, una república federal, con excepción de algunos años, durante las décadas segunda a la quinta del si

glo XIX en que se produjeron formas centralizadas de organización política, desde 1957, ha prevalecido el sistema federal en la República Mexicana. Los forjadores de las Constituciones Mexicanas de 1824 y de 1857, tuvieron como su modelo más importante, la Constitución de los Estados Unidos de América, La Constitución de 1917 que está actualmente en vigor, aún cuando ha sufrido muchas reformas, ha preservado el sistema federal.

En toda Constitución, se establece el sistema para distribuir las facultades y competencias entre la federación y los estados que la integran, adoptandose generalmente, aquel que vaya de acuerdo con el proceso de formación de la federación, es decir, que existiendo un estado unitario previamente a la formación del estado federal, se establece el sistema conforme al cual, las facultades que no son entregadas a los estados miembros que se han creado, se entienden reservadas a la federación. O bien, que existiendo entidades políticas autónomas que juzgan conveniente unirse y formar una federación, las facultades que no son entregadas al nuevo estado federal, se entienden reservadas a los estados que las integran.

Tena Ramírez señala "Con relación al estado federal mexicano, la mayoría de los autores están de acuerdo en que se adoptó un sistema distributivo de competencias contrario al de su formación, o sea, que se adoptó el segundo de los sistemas indicados, sin que previamente, a la formación del estado federal, hubiesen existido las entidades políticas autónomas". (11)

La situación era que no existían las entidades políticas autónomas, hasta antes del nacimiento del estado federal mexicano, y no obstante ello, el Artículo 117 de la Constitución de 1857 establecía "las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados", estableciéndose así el sistema que lógicamente suponía la existencia previa de las entidades políticas autónomas que le dieron nacimiento a la federación.

Con referencia a la formación del estado federal mexicano, el Maestro Tena Ramírez expresa: "el segundo Congreso Constituyente inició sus labores el 5 de noviembre de 1823, y pocos meses después, el 3 de febrero de 1824, expidió el Acta Constitutiva, cuyo Artículo 5o. estableció la forma federal y el 7o. enumeró los estados de la federación. Fue el Acta Constitutiva el documento que consignó la primera decisión genuinamente constituyente del pueblo mexicano. Por ello, y porque no hay con anterioridad al Acta ningún indicio de que hubieran existido de hecho o de derecho, los estados de la federación, pensamos que al promulgarse el Acta, nacieron los estados, y simultáneamente, la federación. Si pues, los estados no fueron en México anteriores a la federación, sino que aquellos y ésta nacieron al mismo tiempo, por virtud de la voluntad constituyente del pueblo que hasta entonces había integrado un estado unitario. Todo eso significa que la federación tuvo en México, un origen semejante al de Canadá y diverso al de los Estados Unidos de

América. En esas condiciones, y si no hubiera sido por la influencia del modelo norteamericano, debían haberse otorgado a los estados que nacían, las facultades expresas y reservarse para la federación, todo lo no conferido a los primeros. No lo hizo así el Acta, pues aunque es verdad que no estableció expresamente un sistema de distribución de competencias, como lo hicieron las Constituciones posteriores, sin embargo, implícitamente, consagró el sistema norteamericano al enumerar taxativamente las facultades de los poderes federales". (12)

Efectivamente, con relación a la última cita transcrita, podemos comentar que ni en el Acta Constitutiva de 1824, se estableció cláusula distributiva de competencias, pero se establecieron ciertas facultades exclusivas del Congreso General en su Artículo 50, y por otra parte, se imponían obligaciones y restricciones a los estados federados en sus Artículos 161 y 162.

Nos hemos referido a que nuestra Constitución Política se inspiró en el sistema establecido en la Constitución de los Estados Unidos de América, con relación a la Cláusula distributiva de competencias; con respecto a esto, podemos señalar que en la misma originalmente se había omitido establecerla, no obstante que ya en el pacto confederativo se establecía, conforme a su Artículo 11, que: "cada estado conserva su soberanía, libertad e independencia, así como todo su poder, jurisdicción y derecho, no delegados expresa

mente por esta confederación a los Estados Unidos, cuando ac-
túen por medio de su Congreso". Tal omisión fué motivo de -
la enmienda X a la Constitución Americana propuesta en el --
primer período de sesiones del Congreso y ratificada el 15 -
de diciembre de 1791. La citada enmienda X, dispone: "los
poderes no delegados a los Estados Unidos por la Constitu- -
ción, ni prohibidos por esta a los estados, están reservados
para éstos, respectivamente, o para el pueblo". (13)

Joseph Story, fijando el sentido de la enmienda X, ha -
expresado: "... esta reforma establece una regla de inter-
pretación muy prudente. Siendo la Constitución una reunión
de poderes definidos y limitados, resulta necesariamente que
los poderes que no han sido dados, pertenecen a los estados
si las Constituciones particulares los han dado, y en caso -
contrario, al pueblo en quien reside el excedente de la sobe-
ranía ... Es pues, claro que los redactores de esta refor-
ma, no han tenido la intención de hacerla servir para res- -
tringir los poderes expresos e implícitos, principales o ac-
cesorios dados por la Constitución. El único objeto de esta
reforma, es impedir toda interpretación que tendiése a atri-
buir al Congreso, otros poderes que los que han sido concedi-
dos". (14)

De acuerdo a lo establecido, al seguir nuestra Constitu-
ción el sistema ya explicado, y según lo señala el Artículo
124 Constitucional, pertenecen a los estados, todas las fa--
cultades que no están expresamente concedidas a la federa- -

ción, asignándose en la misma Carta Magna, las facultades expresas o explícitas del Congreso en el Artículo 73.

Al igual que nuestra actual Constitución, el Acta Constitucional de 1824, seguía el sistema americano en cuanto a la distribución de poderes tributarios entre la federación y los gobiernos de los estados. Dicha distribución de facultades, la encontramos en los siguientes preceptos: el Artículo 13, en su Fracción IV, daba facultades al Congreso General para establecer los impuestos necesarios para proveer a los gastos generales de la República. Simultáneamente, en sus numerales 27 y 28, imponía a los estados, prohibiciones para establecer derechos de tonelaje, sin el consentimiento del Congreso General, así como también, de establecer impuestos o derechos sobre Comercio Exterior.

Adicionalmente, en ese mismo año fué aprobada por el Congreso General, la Ley Sobre Clasificación de Rentas Generales y Particulares, la cual intentó hacer una distribución de poderes tributarios. Dicha Ley asigna concretamente a la Federación, una serie de impuestos y derechos que podía percibir exclusivamente.

Al aprobarse la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos el 4 de octubre de 1824, se adoptó el sistema del Acta del 31 de enero de 1824, adicionándose la obligación de los estados para pagar contribuciones al estado federal, a fin de pagar una deuda federal reconocida por el

Congreso de la Unión. Este sistema prevaleció hasta el año de 1835.

En 1836, las Leyes Constitucionales que fueron promulgadas como Ley Suprema, adoptaron un sistema contratista en la que desaparecieron los estados, y en su lugar, se crearon de partamentos que dependían totalmente del poder central, y era el poder central quien podía recaudar e imponer en todas las materias.

A todo esto, se estableció en 1846, la Constitución Federal de 1824, aprobándose simultáneamente una nueva Ley de Clasificación de Rentas. En esta nueva etapa, le fueron atribuidos al gobierno federal los impuestos y derechos sobre el Comercio Exterior, el consumo de artículos extranjeros, la acuñación de moneda, el tabaco, el correo, la lotería nacional y el ingreso.

En consecuencia, se dejaban atribuciones a los estados para gravar en las demás materias, pero con la obligación de pagar al gobierno federal sobre la base de un contingente basado en la población.

El 5 de febrero de 1857, se proclamó la Constitución Federal, en la cual se estableció que era obligación de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos de la federación, del estado y del municipio, en que residieran, en la manera proporcional y equitativa que dispusieran las Leyes (Artículo 36); se le atribuyeron al Congreso Federal, poderes para

aprobar el presupuesto de gastos de la federación que cada año debía proponerle el ejecutivo, así como para establecer todas las contribuciones necesarias para producir las rentas federales (Artículo 65, Fracción V), para establecer derechos sobre el Comercio Exterior, y para expedir bases generales, a fin de impedir que los estados pudieran establecer restricciones al comercio entre los estados. Asimismo, se prohibía a los estados establecer, sin el consentimiento del Congreso Federal, cualquier derechos de tonelaje u otros derechos sobre puertos, o impuestos y derechos sobre importaciones y exportaciones (Artículo 112).

Esta Constitución, como hemos visto, siguió de la Constitución de 1824, restableciendo la concurrencia en materia tributaria entre la federación y los estados, en la mayor parte, de fuentes posibles de rentas.

El 30 de mayo de 1895, se reformaron los Artículos 111 y 124 de dicha Constitución, con el resultado de que en lo sucesivo se prohibió a los estados acuñar moneda, imprimir billetes, estampillas o papel sellado, gravar el tránsito de personas o mercancías que cruzaran sus territorios, prohibir o gravar directa o indirectamente, la entrada a sus territorios o la salida de ellos, de cualquier mercancía nacional o extranjeros con impuestos o derechos cuya recaudación se hiciera a través de aduanas locales, requiriera inspección o registro de bultos o documentación que acompañara la mercancía, establecer impuestos que importaran diferencias en impuestos o -

requisitos en razón del origen nacional o extranjero de las mercancías; y en las referidas reformas, también se dispuso que era un poder federal exclusivo, el establecer impuestos sobre mercancías que fueren importadas o exportadas o que simplemente cruzaran el territorio nacional.

1.3 LA CONSTITUCION DE 1917

En 1916, Don Venustiano Carranza convocó a un Congreso Constituyente que se reunió en Queretaro a fin de estudiar el proyecto de lo que sería la nueva Constitución Federal de 1917.

Una vez más, al ser promulgada la Constitución, se adoptó el mismo sistema de distribución de poderes tributarios entre la federación y los estados, en el cual se volvía a contemplar la concurrencia de facultades entre estos dos poderes, reservándose en exclusiva, algunas materias para el poder federal.

Las notas características en materia tributaria de esta Constitución que aún sigue vigente hasta nuestros días, las podemos resumir en el siguiente párrafo:

La actual Constitución Mexicana dispone que en la voluntad del pueblo mexicano, constituirse en una república representativa, democrática y federal, compuesta de estados libres y soberanos, en todo lo concerniente a su régimen -

interior; pero unidos en una federación establecida, según los principios de esta Ley fundamental (Artículo 40); que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal, y las particulares de los estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto federal (Artículo 41); en el supremo poder de la federación se divide, para su ejercicio, en legislativo, ejecutivo y judicial (Artículo 49). El poder legislativo está depositado en un Congreso General, que se divide en dos cámaras, una de diputados y otra de senadores (Artículo 50). Los poderes del Congreso Central están definidos en el Artículo 73, de los cuales nos interesan, para los propósitos de este estudio, los siguientes: imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto (Fracción VII); impedir que en el comercio de estado a estado, se establezcan restricciones (Fracción IX); legislar en toda la república sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, instituciones de crédito y energía eléctrica, establecer el banco de emisión único, y expedir las leyes del trabajo reglamentarias del Artículo 123 de la propia Constitución (Fracción X); para establecer contribuciones: primero, sobre el Comercio Exterior; segundo, sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en

los párrafos 4o y 5o del Artículo 27; tercero sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; cuarto, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación; quinto, especiales sobre: a) energía eléctrica, b) producción y consumo de tabacos la brados, c) gasolina y otros productos derivados del petróleo, d) cerillos y fósforos, e) aguamiel y productos de su fermentación, f) explotación forestal, y g) producción y consumo de cerveza (Fracción XXIX), y para expedir todas las Leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los poderes de la Unión (Fracción XXX).

Los estados deben adoptar, 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, al municipio libre (Artículo 115); las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los estados (Artículo 124); la Constitución establece ciertas prohibiciones a los estados en los Artículos 117 y 118, algunas de naturaleza fiscal. Los poderes tributarios de los estados residen en las respectivas legislaturas, que están compuestas únicamente de una cámara de diputados.

Además de los estados, también existe un Distrito Federal, residiendo en el caso del último, sus poderes legislativos en el Congreso Federal (Artículo 73), y los poderes ejecutivos en funcionarios (gobernadores) designados por el Presidente de la República (Artículo 73, Fracción VI). Por lo tanto, el Congreso de la Unión tiene poder tributario sobre el Distrito Federal.

Las municipalidades que existen actualmente en los estados, son 2,373. Las contribuciones municipales (impuestos, derechos, contribuciones de mejora), son establecidas por las legislaturas de los estados, y no por los municipios, quienes únicamente pueden recaudarlas.

Una consecuencia del sistema de gobierno federal es que tanto el gobierno federal como los gobiernos de los estados, tienen poderes tributarios. En relación con este problema, una Constitución puede hacer una distribución de tales poderes, o en principio, la Constitución puede establecer una concurrencia de poderes tributarios sobre todas o algunas de las materias gravables. (15)

1.4 FACULTADES EXPLÍCITAS, IMPLÍCITAS Y CONCURRENTES

La esencia del sistema federal consiste fundamentalmente en una distribución de competencias. La distribución de competencias entre los dos niveles de poder en un estado fe-

deral, como el nuestro, trae aparejada una serie de problemas, particularmente en el ámbito de la soberanía tributaria en lo concerniente a la distribución entre las dos soberanías y tres niveles de gobierno de las fuentes de ingreso. Justamente esta problemática y su evolución hasta nuestros días, es lo que caracteriza las relaciones financieras del estado federal, los entes locales y los municipios en México durante más de un siglo de vida independiente.

Como ya hemos podido apreciar, dentro de la compleja perspectiva que plantea una organización federal, y consecuentemente al existir dos poderes tributarios con soberanía propia, los cuales no están ceñidos a una delimitación rígida en cuanto a sus facultades impositivas, se origina la existencia de facultades para los poderes que las podemos clasificar doctrinariamente en: facultades explícitas, facultades implícitas y por último, facultades concurrentes.

Por lo que se refiere a nuestra Constitución, ya hemos indicado que adopta el sistema para distribuir las competencias entre la federación y los estados, en términos parecidos a la Cláusula norteamericana, es decir según lo establece el Artículo 124 Constitucional antes transcrito, pertenecen a los estados todas las facultades que no están expresamente concedidas a la federación. Estableciéndose en la misma Carta Fundamental, las facultades expresas o explícitas del Congreso, según su Artículo 73.

Como consecuencia de la autonomía de los estados dentro de un sistema federal, estos poseen órganos propios, - distintos a los del poder central, tanto legislativos como ejecutivos. Es decir, existe legalmente un régimen de distribución de competencias, en el que el poder federal se ocupa de aquellas materias y cuestiones que tienen que ver con el interés común o nacional, mientras que en los estados miembros prevalecen las modalidades propias de cada región. La distribución de competencias en el ejercicio del poder, deriva, no obstante, de la atribución que se dá a la soberanía en el estado federal. En materia de doctrina, el estado federal es concebido en unos casos y por algunos tratadistas, como una organización política en la que existe una doble soberanía, como es el caso de México: la del estado federal y la de los estados miembros. Esta característica se encuentra expresada así en la Constitución Mexicana, en los Artículos 39 y 41, que dicen que el pueblo, en quien esencial y originalmente radica la soberanía nacional, la ejerce por medio de los poderes de la Unión, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos establecidos por la Constitución Federal.

Otros autores consideran que la soberanía pertenece a los estados miembros y no al estado federal, mientras que en una posición contraria, "partiendo del carácter indivisible de la soberanía, otros defienden que pertenece sólo al estado federal, negando que las colectividades integrantes

de los mismos, puedan considerarse como verdaderos estados". De hecho, abogan por un centralismo en el aspecto de la soberanía y solo formalmente aceptan que subsistan estados federados, los cuales reciben del poder federal, emanaciones de su soberanía, como puede serlo el poder tributario, en los términos que la Constitución lo determina. Tal ocurre con la doctrina norteamericana que distingue entre los poderes inherentes ("inherents powers"), que corresponden a los estados, poderes enumerados ("designated powers"), que son los del gobierno federal y poderes delegados ("delegated powers") los de los entes locales. Se trata, dice Díaz Monasterio, de un poder tributario propio, independiente del federal, que tiene su fundamento en la propia Constitución. (16)

De los señalamientos anteriores, podemos deducir la existencia de facultades impositivas con características muy definidas, las cuales, y según la doctrina, podemos agrupar en:

- a) Facultades explícitas o expresas;
- b) Facultades implícitas; y
- c) Facultades concurrentes

Por facultades expresas o explícitas, se entienden las limitadas para ejercerse concretamente en algunas materias, es decir, las facultades que le corresponden a la federación, y concedidas a ésta, expresamente para que se ejerzan

limitada y concertadamente en alguna materia. "Facultades expresamente conferidas a los poderes federales y facultades limitadas de los mismos poderes, dice el Maestro Tena Ramírez, son expresiones equivalentes. En efecto, los poderes federales no son sino mandatarios, con facultades de que enumeradamente están dotados; cualquier ejercicio de facultades no conferidas, es un exceso en el mandato e implica un acto nulo, por lo tanto, el límite de las facultades está donde termina su expresa enumeración". (17)

En nuestra Constitución política, estas facultades se establecen en el Artículo 73, sin embargo, bien puede ejercitarse, y se haga necesario, para su ejercicio, de otras que son designadas como implícitas.

Las facultades implícitas son aquellas que en la doctrina federal se conocen como las necesarias para el ejercicio de las explícitas. La teoría de lo implícito atiende, en consecuencia, a que si se han concedido determinadas facultades, deben concederse igualmente aquellas que hagan posible su ejercicio; Story, con relación a estas facultades ha expresado: "... que es imposible encerrar a un gobierno en los poderes expesos; que es preciso admitir ciertos poderes implícitos, si no se quiere que la Constitución descienda a los más minuciosos detalles".

(18)

La Constitución de los Estados Unidos, en su Artículo

18, Sección VIII, consagra las facultades implícitas cuando establece: "el Congreso tendrá facultad para hacer todas las Leyes necesarias y concernientes para llevar a efecto las facultades precedentes, y todas las demás concedidas - por esta Constitución al gobierno de los Estados Unidos, o a cualesquiera de sus dependencias o empleados".

Esta Cláusula Constitucional la interpretó Story en el sentido de que: "... no se puede negar, pues, que los poderes acordados por la Constitución encierran implícitamente los medios ordinarios de ejecución; sin ellos, la Constitución sería letra muerta ... El único objeto de la Cláusula es declarar que el Congreso debe tener todos los poderes accesorios, que son necesarios y convenientes para el ejercicio de sus poderes expresos". (19)

La teoría de lo implícito, conforme a la cual el legislativo federal se concede o concede a cualquiera de los otros poderes federales, las facultades necesarias para hacer posible el ejercicio de las facultades explícitas, la recoge nuestra Constitución cuando en términos parecidos a la Cláusula Constitucional americana, establece en su Artículo 73, Fracción XXX, que: "el Congreso tiene facultad para expedir todas las Leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las - - otras concedidas por esta Constitución a los poderes de la Unión.

Clodomiro Zavalfa resume la teoría de lo implícito - cuando expresa que: "... es indudable que cuando la Constitución otorga un poder, debe poner en manos de la entidad - que ha de ejercitarlo, los medios idóneos para hacerlo".

(20)

Según el sistema federal mexicano, el otorgamiento de una facultad implícita solo puede justificarse en determinados casos, o cuando se reúnen determinados requisitos, mismos que el Maestro Tena Ramírez indica, son los siguientes:

- "1. La existencia de una facultad explícita, que por - sí sola no podría ejercitarse.
2. La relación de medio necesario respecto a fin, entre la facultad implícita y el ejercicio de la facultad explícita, de suerte que sin la primera, no podría alcanzarse el uso de la segunda.
3. El reconocimiento por el Congreso de la unión de - la necesidad de la facultad explícita, y su otorgamiento por el mismo Congreso al poder que de ella necesita". (21)

Es de advertir que este último requisito, en lugar de decir facultad implícita, dice facultad explícita, error - que subsana el mismo autor cuando explica los requisitos antes puntualizados. En efecto, el Maestro Tena Ramírez ex-

plica "el primer requisito engendra la consecuencia de que la facultad implícita no es autónoma, pues depende de una facultad principal, a la que está subordinada y sin la cual, no existiría. El segundo requisito presupone que la facultad explícita quedaría inútil, estéril, en calidad de letra muerta, si su ejercicio no se actualizara por medio de la facultad implícita; de aquí surge la relación de necesidad entre una y otra. El tercer requisito significa que ni el poder ejecutivo ni el judicial pueden conferirse a sí mismos las facultades indispensables para emplear las que la Constitución les concede, pues tienen que recibirlas del poder legislativo; en cambio, este poder no solo otorga a los otros dos las facultades implícitas, sino que también se las da a sí mismo". (22)

Con referencia al último de los conceptos que se analizan, o sea, el de facultades concurrentes, podemos decir que según el criterio norteamericano, son aquellas que pueden ejercitar los estados miembros, hasta en tanto no las ejercita la federación titular Constitucional de las mismas. Es decir, que el ejercicio de dichas facultades por parte de los estados, es condicional al hecho de que no las ejercite la federación.

También se designan por facultades concurrentes, aquellas que se ejercitan simultáneamente por dos jurisdicciones. Dice Zavallá que: "... son aquellas que incumben simultáneamente al poder provincial y al poder central, motivo por el cual se denominan facultades concurrentes". Sin embargo, el

mismo autor agrega: "... respecto de alguna de estas facultades concurrentes, es indispensable, para aceptar su existencia, que cuando alguno de los poderes haya empezado a ejercitar la facultad, ésta se aniquile para el otro; es decir, que son concurrentes mientras estén en potencia, mientras ninguno de los dos haya puesto en ejecución". (23)

Ha hecho notar el Maestro Tena Ramírez, que el término más apropiado para designar las facultades que se ejercitan simultáneamente por dos jurisdicciones, es el de coincidentes, ya que con este término se evita confundirlas con las señaladas, en el sentido norteamericano y argentino, o sea, de las que pueden ejercitar los estados, mientras no las ejerce la federación, titular Constitucional de las mismas, ya que el término "concurrentes", traducción literal del vocablo inglés, es impropio en castellano si se le dá tal contenido; así, ha dicho el autor: "... porque en nuestro idioma "concurrentes" son dos o más acciones que coinciden en el mismo objeto, cosa distinta a lo que ocurre en el derecho americano, donde las facultades concurrentes de la Unión y de los estados, nunca llegan a coincidir, pues el ejercicio por parte de la primera, excluye y suprime inmediatamente la facultad de los segundos. A lo sumo, podría decirse que antes de ejercitar la federación una de dichas facultades, hay concurrencia entre la facultad en potencia de la Unión y la facultad en acto de los estados. Las facultades en el sentido castizo de la palabra, que propiamente deberían llamarse -

coincidentes, son las que se ejercitan simultáneamente por la federación y por los estados". (24)

Para otros autores, las facultades concurrentes no existen en sentido jurídico al considerar que sólo hay concurrencia en los fines. Así, Benjamín Villegas B. considera que: "... cuando la Nación y las provincias legislan simultáneamente, dentro de sus respectivas jurisdicciones, sobre las materias comunes... materias atinentes a la administración económica social, es indiscutible que existe concurrencia en los fines, y el ejercicio de ese poder normativo no implica inevitablemente concurrencia de poderes..." Como los poderes en el orden nacional y los poderes en el orden provincial, son por su propia naturaleza excluyentes, y en modo alguno pueden coincidir, en el supuesto de que una legislación provincial - estuviese en colisión con una legislación nacional, lo que - significaría una anormalidad funcional de los poderes, prevalecería necesariamente la legislación nacional". (25)

En el último párrafo de la Fracción IX del Artículo 117 Constitucional se establece que: "el Congreso de la Unión y las legislaturas de los estados, dictarán, desde luego, Leyes encaminadas a combatir el alcoholismo". Y en su primer párrafo, a contrario sensu, se establece la facultad para el Congreso de la Unión como para las legislaturas de los estados, de acuerdo con la forma y cuotas autorizadas por aquel, de gravar la producción, el acopio o la venta de tabaco en rama.

En estos casos, tanto la federación como los estados, tienen la misma facultad de ejercitar sobre el mismo objeto, la misma cosa y al mismo tiempo, lo que es lo mismo, ejercitan las facultades llamadas simultáneas. No obstante, el uso de estas facultades simultáneas o concurrentes, no deja de ser una excepción al sistema federal, si como hemos visto, es de la esencia del estado con esta característica, el que las facultades otorgadas a un poder se pierden para el otro que las haya otorgado.

Las facultades concurrentes, expresa el Maestro Tena Ramírez, empleada esta palabra en cualquiera de las dos acepciones que hemos advertido, "son a no dudarlo, excepciones al principio del sistema federal, según el cual, la atribución de una facultad a la Unión se traduce necesariamente en la su presión de la misma a los estados, por lo que sólo como excepción a tal principio, puede darse el caso de que una misma facultad sea empleada simultáneamente por dos jurisdicciones".

(26)

La interpretación jurisprudencial de la H. Suprema Corte de la Nación, acepta la concurrencia contributiva de la federación y los estados, al establecer, según puede verse en la página 1,026 del Volúmen 2 del Apéndice, al Tomo CXVIII del Semanario Judicial de la Federación, que: "La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y estatal para establecer impuestos, sino que sique un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) concurrencia contributiva de la federación y -

los estados, en la mayoría de las fuentes de ingreso (Artículo 73, Fracción VII y 124); b) limitaciones a la facultad impositiva de los estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la federación (Artículo 73, Fracción X y XXIX), c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados (Artículo 117, Fracción IV, V, VI, VII y 118).

Jurisprudencia.- "El congreso de la Unión sí tiene facultades para expedir leyes que establezcan impuesto sobre tenencia o uso de automóviles, por lo que la Ley relativa no adolece de vicios de inconstitucionalidad. En efecto, dentro del sistema Constitucional que nos rige, - no se opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que se sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes:

- a. Concurrencia contributiva de la federación y los estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (Artículo 73, Fracción VII, y 124).
- b. Limitación a la facultad impositiva de los estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la federación (Artículo 73, Fracción X y XXIX); y

- c. Restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados (Artículo 117, Fracción IV, V, y VII y 110) (compilación de jurisprudencia de 1954, tésis jurisprudencial No. 557).

Pero además, la Suprema Corte, en la tésis jurisprudencial contenida en el Apéndice 1975, Primera Parte, Séptima Época, sostiene lo siguiente... "La Fracción XXIX del Artículo 73 de la Constitución Federal, previene la materia respecto de la cual la federación tiene competencia exclusiva o privativa para establecer contribuciones, pero esto no significa que se limite la actividad legislativa impositiva de la federación a los renglones señalados en la Fracción citada, puesto que la Fracción VII del Artículo 73... dota al Congreso, de la facultad general de imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.- La interpretación correcta de la Fracción XXIX antes aludida, se realiza al afirmar que la Constitución ha provisto ciertas materias en relación con las cuales ha establecido obligaciones en las materias referidas al comercio exterior, a instituciones de crédito y sociedades de seguros, energía eléctrica, gasolina, cerillos y fósforos, etc... Concluido que el Congreso de la Unión sí tiene facultades para establecer impuestos sobre tenencia o uso de automóviles, de acuerdo con el Artículo 73, Fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al tener competencia para ello, no es

posible admitir que exista, ni inconstitucionalidad, ni invasión en las esferas de las entidades federativas"...

En diversa jurisprudencia 557, compilación de fallos de 1917 a 1954 (Apéndice al tomo CXVIII, Página 1026), la Suprema Corte mantiene el criterio de que "la Constitución federal no opta por una delimitación de la competencia federal y estatal para establecer impuestos", y repite la té sis expuesta en la jurisprudencia antes transcrita, respecto al sistema complejo y ambiguo de distribución. Lo propio ocurre en la té sis jurisprudencial sostenida en los di versos amparos en revisiones números 310/854, 4828/953, - 5863/950 y 2736/953.

Sin embargo, cabe la observación de que no siempre se ha sostenido el mismo criterio, ya que se han dictado - ejecutorías; es decir, se ha establecido que todo gravamen sobre materia de carácter federal, sólo puede ser determinado por Ley de naturaleza igualmente federal y no estatal, por ser facultad exclusiva, ya que de admitir la misma facultad a los estados, es evidente que existirá una dupli cación del impuesto.

En efecto, a través de la ejecutoría dictada en el amparo en revisión número 5728/1945, que se puede ver en la página 1447 del Tomo XC del Semanario Judicial de la Fe deración, la Suprema Corte de Justicia dijo "El Artículo - 123 de la Constitución Federal da facultad exclusiva al -

Congreso de la Unión para que, sin contravenir las bases que en esa disposición fija, expida Leyes sobre el trabajo y que deban regir a los obreros, empleados, artesanos, etcetera; y que se contraen, entre otras, a las condiciones del trabajo y del salario, sin permitir otros descuentos que aquellos expresamente determinados. A su vez, el Artículo 73, Fracción X de la misma Constitución, establece como facultad del Congreso, la de expedir Leyes del trabajo reglamentarias del citado Artículo 123, por consecuencia, toda modalidad relacionada con el trabajo y el salario correspondiente, es de materia federal. En esta virtud cualquier gravamen sobre el trabajo o el salario sólo puede ser determinado por la Ley Federal y no de los estados, por ser facultad exclusiva. Si pues, concordantemente, existe la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que tiene el carácter de federal e impone ese gravamen sobre salarios y sueldos, en Cédula IV, con obligación los patronos de formular la correspondiente relación de los obligados a cubrirlo, de retenerlo y pagarlo; es evidente que de admitir la misma obligación hacia los estados, existiría una duplicación del impuesto que incidiría sobre una misma actividad ya gravada por quien tiene facultad y por Ley que, por provenir de tal origen, lleva implícita su observancia general con exclusión de otras".

Con sentido totalmente contrario al de la ejecutoria antes descrita, la H. Suprema Corte de Justicia, como

hemos dicho, es su jurisprudencia recoge nuevamente el criterio de la concurrencia cuando establece en una de las cinco ejecutorías que ha dictado, la relativa al amparo en revisión número 310/1953 promovido por construcciones Alpha, S.A. y Coagraviados, que puede verse en la página 889 del Volumen II del Tomo CXX del Seminario Judicial de la Federación, lo siguiente: "... El dictamen de la doctrina y la sanción de la jurisprudencia, han definido que la Constitución otorga al Congreso de la Unión, el poder de legislar en materia tributaria, en las Fracciones VII, X y XXIX de su Artículo 73. Además, se ha establecido por ambas fuentes de interpretación Constitucional, que el poder de gravar de los estados, se encuentra también limitado por los Artículos 117 y 118 de la propia Carta Política de la República. De esta manera, la potestad tributaria de las entidades federativas, fuera de las limitaciones establecidas en los citados Artículos 73, Fracciones X y XXIX, 117 y 118 Constitucionales, no encuentra más restricción que las impuestas por sus Constituciones particulares, la cuestión concerniente a dilucidar si por voluntad expresa del Contribuyente, ha quedado al margen del campo impositivo de los estados al gravamen sobre salarios, quedará resuelto mediante el análisis de las disposiciones Constitucionales invocadas. La Fracción VII del Artículo 73 faculta al Congreso Federal: "Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presu-

puesto". Como este precepto no limita ni enumera los impuestos que la federación puede decretar para satisfacer su presupuesto, unánimemente se ha reconocido que autoriza al gobierno federal para gravar todas las fuentes de ingresos que consideren necesarias. Pero esta facultad, irrestricta por cuanto a la materia que comprende, no quiere decir que excluye o priva a las entidades federativas de la potestad tributaria, porque para que ello fuera posible, sería necesario que como lo exige el Artículo 124 Constitucional en forma expresa, se asignarían a la federación, todos los impuestos... La Fracción X del Artículo 73, confía en forma exclusiva al Poder Legislativo de la Unión, para legislar en toda la República, "sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, instituciones de crédito y energía eléctrica, para establecer el banco de emisión único en los términos del Artículo 28 de esta Constitución y para expedir las Leyes de trabajo reglamentarias del Artículo 123 de la propia Constitución". La jurisprudencia de este Alto Tribunal de la República ha interpretado esta disposición en el sentido de que la federación es la única capacitada para gravar la industria y el comercio de hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, instituciones de crédito y energía eléctrica, en virtud de que goza de facultad exclusiva para legislar sobre materias, dentro de la que va incluida la facultad de imponer porque ésta solo puede realizarse a través de la función legislativa. Pero la

Fracción X concede además, facultad exclusiva para legislar en materia de comercio. La concesión de esta facultad privativa no se traduce en la Tesis de que el comercio es una fuente de imposición reservada a la autoridad federal, en virtud de que el Artículo 117 Constitucional, en sus Fracciones IV, V y VII señala las únicas restricciones que los estados deben respetar al establecer impuestos sobre el comercio, lo que implica que la propia Constitución admite que los estados graven la actividad mercantil en los aspectos distintos a los especificados en las cuatro Fracciones que se acaban de mencionar. Por consiguiente, la labor de interpretación de la Fracción X que se estudia, debe hacer una distinción fundamental; no en todas las materias que menciona, la federación goza de facultad privativa en materia fiscal, pues en la concerniente al comercio, también los estados pueden imponer contribuciones. Análoga consideración debe hacerse por lo que toca a la última prevención de la Fracción X, y que se refiere a la competencia otorgada al Poder Legislativo Federal "para expedir las Leyes del Trabajo reglamentarias del 123 de la propia Constitución". Así como la interpretación conjunta y armónica de la Fracción X del Artículo 73, con las Fracciones IV, V y VII del Artículo 117, conduce a la respuesta firme de que los estados no están inhabilitados para gravar la actividad comercial, así la concordancia de la última prevención de la Fracción X con el Artículo 123 de la Constitución pone de re-

lieve que tampoco las entidades federativas están incapacitadas para gravar el salario de los trabajadores. - En efecto, por la claridad del texto Constitucional, es fácil inferir que la facultad exclusiva que en materia de trabajo le otorga al Congreso de la Unión, se limita exclusivamente a expedir Leyes del Trabajo desarrollando las bases consignadas en el Artículo 123... Pero no se encuentra ninguna regla expresa de carácter fiscal - en ninguna de las bases del Estatuto que se estudia y, fuera de la prohibición textual que excluye al salario mínimo de toda clase de embargos, compensaciones o descuentos, aún para efectos fiscales. Ninguna otra de las referidas bases tienen relación con la materia hacendaria... La Fracción XXIX del Artículo 73, que se estudia, excluye a los estados del poder de gravar las siguientes materias: comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos IV y V del Artículo 27 Constitucional, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y - producción y consumo de cerveza. En este catálogo de - impuestos que textualmente la Constitución excluye de - la soberanía de los estados, no se encuentra el salario

de los trabajadores, por consiguiente, la conclusión lógica y jurídica, es que tampoco este precepto concede a la federación el poder de gravar privativamente el salario o sueldo de los trabajadores y empleados. Tampoco los Artículos 117 y 118, consignan entre sus limitaciones a la potestad de los estados, la de no gravar los "salarios y sueldos".

En amparos en revisión, la Suprema Corte mantiene el criterio jurisprudencial de que sólo la federación puede gravar con impuestos, a las instituciones de crédito (Tomo XXXII, Página 2021; Tomo XLV, Página 957; Tomo LVII, Página 133, y Tomo LXXI, Página 1159).

En materia de petróleo, la Corte mantuvo la tesis jurisprudencial, conforme a la cual la Constitución faculta solo al Congreso, para legislar solo la materia del petróleo y fijar los impuestos relativos.

Los estados no pueden, Constitucionalmente, hacerlo mismo, pues invaden la esfera de la autoridad federal (Tomo XLV, Página 2042, 2138 y 4701, y Tomo XLVI, página 947 y 4942, del Seminario Judicial de la Federación).

En cambio, la jurisprudencia de la Suprema Corte se pronuncia por la Constitucionalidad del impuesto sobre remuneración del trabajo personal, decretado por la legislatura de Sinaloa, aduciendo que si bien la federa-

ción tiene facultades exclusivas para legislar en materia de relaciones obrero-patronales, "no le reservan poder tributario sobre las percepciones de los trabajadores y empleados, que es materia impositiva concurrente (Sexta Epoca, Primera Parte, Volumen CXXIV; Séptima Epoca, Primera Parte, Volúmenes 7 y 8). En igual sentido y sobre la misma materia, se pronunció la Suprema Corte en relación con la Ley de Hacienda Municipal y Ley de Ingresos del Municipio de Tijuana, por los ejercicios de 1960 y 1966 que gravó con impuestos la remuneración al trabajo personal (Apéndice 1975, Séptima Epoca, Primera Parte).

En materia de impuestos a los bienes de las empresas destinadas a las vías generales de comunicación, la Suprema Corte sostuvo la tesis jurisprudencial de que los estados están impedidos para el cobro de impuestos prediales. (Ver Tomos XLVIII, Página 1935; LXIX, Página 4750, LXX, Página 144, LXXII, Página 42 y LXXXIII, Página 3636).

Sin embargo, sostuvo en otra jurisprudencia que las empresas que generan energía eléctrica, no están exentos del pago del impuesto predial local sobre sus inmuebles, con apoyo en el Artículo 17 de la Ley de la Materia.

En lo relativo al impuesto federal sobre producción

de cerveza, la Suprema Corte mantuvo la tesis jurisprudencial, conforme a la cual las entidades federativas no pueden gravar la cerveza con impuestos locales. (Revisión 217/1953).

No obstante, como señalamos antes, no siempre la Suprema Corte mantuvo un criterio firme y uniforme, y según se transcribió antes, sostuvo que las entidades si podían imponer contribuciones sobre las materias señaladas en la Fracción X del Artículo 73 Constitucional.

Atento a lo anterior, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, concluye que la Constitución establece las facultades concurrentes en materia de imposición.

Más didácticamente el Lic. Roberto Hoyo d'Addona ha agrupado las diversas tesis jurisprudenciales dadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las siguientes reglas:

- 1a. Existen algunos impuestos reservados en forma exclusiva a la Federación: al comercio exterior, aprovechamiento de bienes propiedad de la nación (subsuelo, petróleo, minería, etc.); servicios públicos concesionados por la Federación, instituciones de crédito y de seguros; especiales sobre energía eléctrica; gasolina y otros derivados del petróleo, tabacos labrados, cerveza, cerillos y fósforos, explotación fo--

restales; aguamiel y productos de su fermentación (estos tres últimos fueron abrogados).

Así lo disponen expresamente el Artículo 73 - Fracción XXIX y el 131 de la Constitución Política.

- 2a. No existen impuestos reservados a los Estados.
- 3a. En el poder de legislar sobre determinada materia, no está implícito el poder exclusivo de gravarla. La Federación, por ejemplo, tiene poder exclusivo para legislar en materia de trabajo (Artículo 73 Fracción X y 123 de la Constitución); pero ello no le confiere la facultad exclusiva de gravar los productos del trabajo, o sea los salarios pues ello no le está reservado en forma exclusiva en la Fracción XXIX del Artículo 73.
- 4a. La Federación tiene un poder tributario general basado en la Fracción VII del Artículo 73 que la faculta para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación con apoyo en dicha fracción puede establecer impuesto sobre las materias que le están reservadas y sobre todas las demás.
- 5a. Los Estados tienen un poder tributario genérico.

co para gravar todas las materias a fin de cubrir el presupuesto de Egresos local, como resulta de la aplicación del Artículo 124 de la Constitución, con la limitación de no poder gravar las materias reservadas a la Federación.

6a. Consecuencia de lo señalado en los dos párrafos anteriores es que el poder fiscal de los estados es concurrente con el de la Federación, excepto en un número limitado de materias que son privativas de ésta última. La concurrencia que da lugar a la doble o múltiple tributación es contraria a la Constitución que establece que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como de los Estados y Municipios.

7a. Las contribuciones de los municipios las deben establecer las legislaturas de los Estados pues el municipio no está investido de poder legislativo tributario propio. Las legislaturas en tales casos ejercen un poder concurrente con el de la Federación y con el de los Estados, excepto en las materias reservadas fiscalmente en la Federación. Corresponden a los municipios tanto la administración como el producto de la recaudación de los impuestos a la propiedad inmobiliaria "que establezcan los Es

tados" Artículo 115, Fracción IV de la Constitución. Por lo tanto, las legislaturas no pueden establecer para cubrir los gastos de los Estados, contribuciones como el impuesto predial o el que grava la transmisión de dominio de bienes inmuebles, pues los que aprobaren las legislaturas los percibirán los municipios. Sin embargo el texto constitucional no limita el poder tributario de la Federación que si bien se ha abstenido de utilizar el impuesto predial, sí mantiene en vigor los gravámenes sobre la adquisición de inmuebles sobre su enajenación como en el caso de IVA, sobre uso o goce de inmuebles.

- 8a. Federación Estados y Municipios, pueden compartir entre ellos los productos de la recaudación que se hacen con este motivo se denominan "participaciones". Actualmente solo existen participaciones de Federación en Estados y Municipios y transferencias de ellos a éstos, aunque técnicamente podría haberlas en sentido contrario. En el caso de los impuestos que la Constitución llama "Especiales" la Federación está obligada a otorgar participaciones a los Estados y en un caso al Municipio. En tales casos el monto de la participación lo fija la

la Ley Federal.

1.5 DOBLE IMPOSICION

Conforme hemos ido desarrollando este trabajo, se ha denotado claramente la situación actual que guarda el sistema impositivo mexicano, es decir, que al existir tres niveles de tributación, aunque sólo dos de los cuales con facultades impositivas originarias y por otro lado, al seguir nuestra Constitución un sistema distributivo de competencias en materia fiscal, según el cual existen materias reservadas a la federación pudiendo adicionalmente establecer otros tributos necesarios para cubrir su presupuesto, y que deja a los estados facultades no expresas, con la única limitación de respetar las materias reservadas a la federación, es totalmente lógico, posible y permitido, que existan materias o fuentes de los impuestos en que se de una concurrencia en la competencia de los poderes tributarios de la federación y de los estados. A esta circunstancia se le conoce doctrinalmente como doble imposición.

Adolfo Arrijoja Vizcaino apunta que este problema se deriva de la carencia de reglas específicas en materia distributiva tributaria entre la federación, las entidades federativas y los municipios, con lo que sucede con gran frecuencia que dos o más sujetos activos establecen

dos o más contribuciones sobre el mismo ingreso gravable. Adicionalmente, continua apuntando el mismo autor, este problema se origina debido a la falta de consistencia de las fuentes de ingreso tributarios, ya que "en varias ocasiones, un solo sujeto activo impone dos o más gravámenes sobre idéntico ingreso. Esta situación incorrecta a todas luces, conduce directamente al problema de la doble tributación". (27)

Por su parte, Fernando Alejandro Vazquez Pando, - apunta, "el problema de la doble imposición deriva en última instancia, del hecho de que nuestro sistema federal implica necesariamente el que las entidades federadas - cuenten con los recursos necesarios para atender a sus - necesidades. Lo anterior dá lugar a la coexistencia dentro del territorio de la República, de una pluralidad de legislaciones fiscales locales, la cual propicia que en el momento dado, una misma llave impositiva se encuentre gravada en diversas entidades federadas, en virtud de que frecuentemente las legislaciones locales adoptan criterios dispares, para la atribución de la potestad tributaria." (28)

Vazquez Pando establece en su obra que: "las causas de fondo de la doble tributación debemos encontrarlas en los dos siguientes factores:

- a) "En la ausencia de un sistema Constitucional de finido que delimite con precisión los campos de

acción fiscal de la federación, de las entidades y de los municipios; y

- b) En el abuso principalmente del legislador federal ordinario, de determinadas fuentes de ingresos altamente redituables (ver: los salarios), que son gravadas en repetidas ocasiones por el mismo sujeto activo o por dos o más sujetos activos". (29)

Finalmente, en cuanto a la causa de la doble imposición, el Lic. Roberto Hoyo d'Addona señala que: "En materia tributaria, la Constitución, por regla general, no separa las fuentes de ingresos tributarios de la Federación, estados y municipios, sino que permita que una u otros acudan a las mismas fuentes para derivar de ellas los recursos necesarios para cubrir sus respectivos gastos públicos produciéndose así el fenómeno denominado -conurrencia impositiva, a la que algunos autores dan el nombre de coincidencia, al que comunmente se alude como problema de doble o múltiple tributación". (30)

Como podemos apreciar, los autores citados coinciden en reconocer el origen del problema de la doble imposición básicamente en la carencia de la delimitación constitucional de las facultades impositivas de la federación, entidades y municipios, lo cual es, bajo mi personal punto de vista, una característica consubstancial a la organización federal, bajo riesgo en caso de incurrir en una

delimitación total de restringir la soberanía de los entes que forman dicha organización.

Una vez que hemos establecido el origen del fenómeno de la doble imposición, procederemos a citar y a analizar las definiciones doctrinarias que del mismo han elaborado diversos autores.

Existe doble imposición, dice el Maestro Ernesto Flores Zavala, "cuando una misma persona por un mismo objeto está sometida al impacto directo de dos o más impuestos".

El mismo autor, en otra de sus obras, expresa "la doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien, porque concurren en esa fuente, dos o más entidades diversas". (31)

K. Th. Von Eheberg, al respecto dice: "existe doble imposición en sentido estricto, cuando dos soberanías fiscales independientes, gravan al mismo contribuyente, con ocasión de un solo objeto impositivo, sin consideración alguna recíproca"... "Doble imposición, en el sentido amplio de la palabra, la encontraremos cuando el contribuyente es gravado con relación a la misma fuente, por una o varias autoridades fiscales". (32)

Edwin R. Seligman, citado por Griziotti, dice: "la doble imposición en su simple significado, denota la reiterada imposición de la misma persona o de la misma cosa". (33)

Benvenuto Griziotti lo hace en la siguiente forma: "se incurre en la doble imposición, cuando se verifica - la reiterada imposición de la misma riqueza o del mismo contribuyente, siempre que la existencia de una única - causa de imposición, justifique o la exacción de un solo impuesto o la de la misma riqueza". (34)

Por último, Gabriel de Usera indica: "para que exista la doble imposición, es preciso que se den tres condiciones: Identidad de sujeto, identidad de porción de - renta gravada e identidad de causa". (35)

Las definiciones que anteceden, nos dan la idea de la institución; sin embargo, a través de ellas, no encontramos precisión del concepto, ya que se señalan como elementos de la relación, unos que no son los necesarios y otros que siéndolo, dejan de señalarse.

Ya Griziotti, con referencia a la definición de Seligman, ha indicado que la misma no profundiza el concepto de la doble imposición, expresando que: "...este mismo concepto se encuentra en la mayor parte de los demás escritores que procuran definir el fenómeno considerado; así Laband, que añade que el hecho ha de atribuirse a la

causa de la diversidad de las Leyes de impuesto que se basan en el respecto objetivo, bien en el origen de la renta, bien en la renta misma como tal, y en el respecto subjetivo, bien en la ciudadanía, bien en la residencia o el domicilio". (36)

Para determinar el fenómeno, se han señalado por - otros autores, elementos tales como el de "título en materia de imposición, sin que nadie afirme, según lo hace observar el mismo Griziotti, lo que deba entenderse por dicho concepto. Así, G. Masci, citado por el autor, señala: "...que no basta que la misma riqueza y el mismo sujeto económico sean gravados dos veces para que puedan hablarse de duplicación de tributo, sino que se necesita - que se grave dos veces el mismo título". (37) Asimismo, G. Salvioli expresa: "...se verifica la doble imposición interestatal cuando el objeto y el sujeto son gravados - por dos estados, por el mismo título, siempre que se trate de doble imposición personal o de doble imposición real". (38)

Por lo anterior, creemos pertinente hacer un análisis de los componentes de la relación, y por exclusión de los elementos que consideramos insuficientes o innecesarios, establecer los apropiados, y así determinar la institución a estudio.

Con vista a las definiciones antes citadas, según -

los rasgos y peculiaridades que ofrecen, encontramos que unas atienden el fenómeno en función de la "causa" o derecho de imposición, y otras, que consideran como elemento el de fuente de impuesto, la renta y la riqueza, sujeto al doble gravamen.

Desde luego, creemos que con dichos elementos no se logra precisar la doble imposición, en atención a las siguientes consideraciones:

En primer lugar, con referencia a la "causa" o título de derecho de imposición, independientemente de que se atienda en función de la teoría de la equivalencia, resulta innecesario acudir a tal elemento por cuanto es un supuesto ya reconocido al estado la "causa" o derecho que tiene para establecer impuestos, y no se determinaría la doble imposición en aquellos casos en que, interviniendo varios sujetos activos, éstos se consideren con la causa o el justo título para establecer sus gravámenes, tomando en cuenta todos aquellos factores que sirven como base para la sujeción real o personal.

Por otra parte, resulta de por sí bastante complicado acudir a tal elemento, ya que los mismos autores, tanto de derecho público como de derecho privado, no se ponen de acuerdo sobre tan debatido concepto de "causa".

En efecto, para algunos autores, el fundamento de -

la obligación tributaria no es solo la necesidad económica del estado, sino la existencia de atribuciones que explican esa necesidad, o bien, la realización de los fines del estado o del reconocimiento del mismo estado, como indispensable para la evolución política, intelectual y económica de todo pueblo, derivándose la necesidad de su existencia, y por tanto, la de que contribuyan a cubrir las cargas públicas los que son miembros de tal comunidad o participan de ella.

"El poder impositivo es la esencia de toda entidad política, expresa Bielsa, sea soberana (la federación), sea autónoma (los estados). Su fundamento es la realización de los fines del estado, que son fines jurídicos y sociales, de defensa general y de protección, gestión y fomento del interés general; este interés general es esencialmente colectivo, aunque a veces se diferencia respecto de ciertos individuos y categorías de individuos, que son los destinatarios o beneficiarios finales, en mayor o menor grado, prácticamente del interés colectivo".

Al respecto, el Maestro Flores Zavala dice: "el fundamento inmediato de la obligación tributaria es la Ley; el estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas. Es decir, la justi-

ficación o el fundamento no es sólo la necesidad, sino propiamente la existencia de atribuciones que explican esa necesidad de dinero. Esto significa que si el estado desarrolla atribuciones que corresponden al pensamiento político colectivo, el impuesto que establezca para cubrir los gastos necesarios, estará en principio justificado, pero no lo estará en caso contrario. No habrá entonces que limitarse la investigación de la justificación del impuesto, a constatar la existencia de la necesidad económica por parte del estado, sino que deberá extenderse a determinar si esa necesidad corresponde a una atribución justificada, de acuerdo con el criterio político, jurídico y filosófico de la colectividad". (39)

Para otros autores, entre ellos Grizlotti principalmente, la "causa" se base en los beneficios o ventajas generales o particulares que derivan al individuo de la pertenencia o subordinación política, económica o social al estado; y de esta teoría, Pugliese hace derivar otro principio cuando expresa que: "...ésta debería especificarse más, en el sentido de que, mientras la causa general del impuesto está en los beneficios generales y particulares gozados por el contribuyente, la causa particular de las diversas obligaciones tributarias debería encontrarse en la capacidad contributiva". (40)

El mismo Einaudi que ha dicho que: "...la doble imposición de una misma renta no corresponde, salvo excepciones precisables, a un fundamento de razón, porque la tutela se ejerce por uno de los entes concurrentes", ha indicado, sin embargo, que "...como no se conoce la ventaja para el particular, es preciso recurrir a un criterio que puede ser el de la capacidad contributiva, el de la igualdad o proporcionalidad del sacrificio o a cualquier otro adoptado por el legislador, y que por ésto, - se llama genericamente criterio público". (41)

Por lo que se refiere a la "fuente" de impuesto, - renta y riqueza, conceptos con los que se señala la cosa o elemento que sujeta al doble gravamen, tampoco se precisa la doble imposición por cuanto dichos conceptos, - considerados en sí mismo como tal elemento, son insuficientes para el efecto. Es decir, si atendemos a lo que significan, resulta que la doble imposición se realizará forzosa y necesariamente en todas las situaciones impositivas presentadas en un sistema tributario estructurado con tres o más impuestos, ya que recaerían únicamente sobre cualquiera de los señalados conceptos.

Así, la fuente de impuesto, según exponen la mayoría de los autores, se traduce en el monto de los bienes o de la riqueza, de donde se obtiene lo necesario para - pagarlo, indica el Maestro Flores Zavala, al respecto - que: "...son dos estas fuentes: el capital y la renta".

Luego, al considerarse estas dos fuentes, las únicas cosas sujetas al doble gravamen, la doble imposición siempre se realizaría, o sea, en las circunstancias señaladas con que hubiere más de dos impuestos. (42)

El mismo resultado, se obtiene con la renta y la riqueza consideradas en sí mismas, ya que es tanto como referirse a la fuente de impuesto. Se entiende por renta, indica F.V. Kleinwachter: "...la suma de los bienes materiales e inmateriales que durante un período determinado ingresan en una economía determinada, así como los materiales e inmateriales que se crean dentro de la misma" y con referencia al concepto de riqueza, lo más acertado que podemos decir es que corresponde al de bienestar material como índice de posibilidad económica. Desde luego, que con los citados conceptos, bien pudiera parecer correcta la doble imposición dentro del campo económico, pero esta institución, siendo como lo es de naturaleza jurídica con dichos conceptos, no se precisa, es decir, es necesario determinar a su vez, jurídicamente, sus elementos. (43)

La riqueza, que es índice de posibilidad económica, no es la cosa jurídicamente que como objeto se sujetará a todos y cada uno de los impuestos que, en su caso, se establezcan y que de ella dimanen, sino sus diversas manifestaciones. "Allí donde existe una manifestación de

riqueza, expresa de Usera, allí existe también un gravamen fiscal en potencia; que cobre o no realidad, depende tan sólo, en el orden real o positivo, de lo que recoja y grave un ordenamiento legal". (44)

Otro tanto podemos decir, con relación a la renta, la manifestación de capacidad es el ingreso a través del producto del trabajo, del capital o de la combinación de ambos y si varios impuestos se dirigen a sujetar diversas manifestaciones de capacidad, no existe la duplicidad impositiva; de esta manera, no se da la doble imposición si un impuesto grava el producto del trabajo y otro el de capital de una misma persona, por el contrario, se dará si ambos gravámenes recaen sobre el mismo producto obtenido, o sea, la misma manifestación de capacidad contributiva.

Por lo que se refiere a la fuente de impuesto, debemos considerar que es de donde se obtiene lo necesario para pagar no únicamente un sólo impuesto, sino todos aquellos que son suficientes a juicio del legislador, según la manifestación de capacidad contributiva de las personas para satisfacer las necesidades del estado. Lo que quiere decir, que pueden establecerse varios impuestos sobre la misma fuente, sin implicar por ello, atendiendo a sus manifestación de capacidad, que se realice la doble imposición.

Por otro lado, podemos afirmar que no será otro el elemento en la relación que se considere sujeto al doble gravamen que la misma fuente, más la misma manifestación de capacidad contributiva, es decir, el mismo objeto del impuesto, entendiéndolo, según expresa el Maestro López Velarde, como: "...la realización de los actos materiales, jurídicos, o de ambas clases que traen como consecuencia hacer concreta la situación abstracta a que se refiere la Ley." (45)

Es indudable que, señalándose este elemento entre otros, en la primera de las definiciones expuestas del Maestro Flores Zavala, ésta precisa más que la segunda, el concepto de doble imposición, sin embargo, cabe la observación de que el autor no establece la distinción de ambas y se inclina por ésta última, según se desprende del hecho de que la sostiene en su Libro de "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", y por otra parte, más que referirse al objeto como elemento en la relación, trata el de fuente, que como hemos dicho, tal concepto considerado en si mismo, es insuficiente para precisar la doble imposición.

Una vez determinado como materia imponible que el mismo objeto de impuesto se sujete al doble gravamen, nos quedan por analizar como componentes de la relación, los sujetos que intervienen en la misma, y que por su carácter son: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

Del primero, podemos decir que siempre aparece en la relación tributaria con la facultad de establecer y exigir, en su caso, el pago del impuesto; pueden intervenir uno o varios sujetos activos, interviniendo esta pluralidad de sujetos, en las situaciones impositivas que pueden presentarse dentro del campo del derecho internacional y en el estado federal, y en este caso dar lugar a que pueda realizarse la doble imposición; es así que dicho fenómeno también es atendido en función de la pluralidad de dichos sujetos activos. "Como cada estado, expresa Eheberg, tiende a abarcar las fuentes de ingresos a que tiene acceso, y como en las modernas relaciones de tráfico es frecuente que los sujetos del impuesto ya por su residencia múltiple en diversos estados, ya por hallarse domiciliados lejos de las fuentes de adquisición, caigan bajo la jurisdicción tributaria de diferentes estados, no son raras las imposiciones dobles". (46)

Sin embargo, si bien es cierto que puede realizarse la doble imposición, según expresa Eheberg, "...cuando dos soberanías fiscales independientes gravan al mismo contribuyente con ocasión de un sólo objeto impositivo, sin consideración recíproca alguna", también es cierto que no necesariamente por la intervención de esa pluralidad de sujetos, ya que el citado fenómeno también puede realizarse cuando interviene una sólo soberanía fiscal o sujeto activo, es decir, realizarse la doble imposición en el supuesto de que una misma persona, por el mismo objeto, caiga bajo la jurisdicción tributaria de un sólo estado que lo grave por dos -

veces". (47) Por esta razón, consideramos que la concurrencia impositiva, así también designada la doble imposición, aún cuando son conceptos parecidos, no son idénticos, o sea, para la concurrencia impositiva siempre es forzoso y necesario que intervenga más de un estado porque de otro modo, no se constituye situación que por lo antes dicho no sucede con la doble imposición.

Por otra parte, bien puede intervenir en la relación tributaria, la pluralidad de sujetos activos o entidades políticas, estableciendo impuestos sin que tal situación implique la existencia de la doble imposición, aventurándonos a decir que ésta es el género y aquella la especie.

Con referencia al último de los componentes que se analizan, o sea, al sujeto pasivo de la relación que según nos indica Pugliese, es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, se requiere, a fin de determinar la doble imposición, que tal sujeto se identifique. Expresa de Usera que: "... la identidad del sujeto supone, tanto como gravar dos veces a la misma persona, ya sea esta física o moral". En efecto, es necesario que sea la misma persona quien sufra la doble carga impositiva, ya que de otra manera, la doble imposición no se precisa. (48)

Más recientemente y con mayor precisión, a juicio del sustentante, se ha considerado como elemento preponderante para la calificación de la doble imposición, independiente-

mente de la existencia de los elementos ya analizados al objeto de los impuestos, para lo cual se hace necesario distinguirlo de la fuente.

Según Margafin Manautou, "La fuente de tributo es la actividad económica gravada por el legislador. Dicha fuente, en este contexto, es susceptible de ser gravada a la vez por diferentes tributos. Así por ejemplo, la generación de energía eléctrica está simultáneamente gravada por un impuesto a la producción y de otro al consumo. (49)

En cambio, por objeto de un tributo, debemos entender el ingreso que en la respectiva Ley es señalado como punto de incidencia de la propia Constitución, o sea, es el hecho generador de la obligación establecida por el tributo.

"Objeto del impuesto es la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal." (50) Esta de terminación la da Flores Zavala en su libro de "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas".

Fleiner, citado por Flores Zavala, establece que el objeto del impuesto estriba "en las circunstancias en virtud de las cuales una persona se ve obligada a pagar un determinado tributo. (51)

Algunos autores, como el propio Flores Zavala, parecen confundir los conceptos de fuente y objeto para explicar el fenómeno de la doble imposición, ya que el mismo autor esta

blece: "la doble imposición se presenta cuando una misma - fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien, porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas". (52)

La anterior aseveración deriva del hecho de que como - ya lo apuntamos, el mismo autor da una definición de lo que debe de entenderse por objeto de los impuestos, la cual es concordante con las definiciones dadas por otros autores citados, con los que finalmente estamos de acuerdo en señalar que la doble imposición se contempla en relación al objeto del impuesto y no sobre la fuente de las mismas, como a - nuestro personal juicio acertadamente distingue Margain Mautou.

De tal manera que la distinción entre ambos conceptos es bastante clara. La fuente representa una actividad económica que se manifiesta a través de diferentes formas: - producción, distribución o comercialización y consumo. Por el contrario, el objeto se refiere a alguna de esas facetas específicamente.

Es claro, en consecuencia, que para que se de la doble imposición, necesariamente exista un reiterado gravamen sobre un mismo objeto.

En efecto, Arrijoja Vizcaino, al precisar las hipótesis en que se presenta la doble imposición, señala que ésta "in

variabilmente va a presentarse en relación al objeto". En refuerzo a la anotación anterior, Margañ Manautou concluye, en su obra ya citada: "Estaremos en presencia de una doble imposición, cuando la misma entidad pública establezca más de un impuesto sobre el mismo objeto". (53)

Las fuentes de los tributos, al estar diversificadas - en varias actividades económicas, escapan a la problemática de la doble tributación, y por ende, como atinadamente lo - señala Margañ Manautou, nada tiene de ilegal, ni mucho menos de inconstitucional, el que se afecten fiscalmente, con tributos distintos, las etapas de producción, distribución y consumo relativos a un mismo renglón o área industrial o comercial.

Una vez anotado lo anterior, podemos concluir que la - doble imposición se dará necesariamente sobre un mismo objeto, cabiendo las siguientes hipótesis para su existencia:

- a) Cuando un mismo sujeto activo establece más de un gravamen sobre el mismo objeto;
- b) Cuando dos o más sujetos activos establezcan más de un tributo sobre el mismo objeto; y
- c) Cuando dos o más sujetos activos establezcan dos o más gravámenes, cada uno de ellos sobre el mismo - objeto.

Caracterizada la doble imposición en cualquiera de las

formas que hemos visto, aparece como un concepto que supone el apartamiento del imperativo de justicia en la distribución de la carga fiscal, al gravar doblemente una sólo manifestación de capacidad tributaria, es decir, la persona que se encuentre en el supuesto, estará en desigualdad de situación impositiva con otras que sean gravadas con un sólo impuesto.

En efecto, tal punto de vista es sostenido en nuestros días por varios autores, argumentando que al existir el fenómeno de la doble imposición, irremediablemente se cae en una situación injusta de desigualdad, antieconómica, y en consecuencia, inconstitucional.

Arrijoja Vizcaino señala: "La doble tributación es esencialmente antieconómica, puesto que tiende a agotar los recursos disponibles para el ejercicio de la potestad tributaria de la federación, de las entidades federativas y de los municipios. El exceso de gravámenes solo ahuyenta el desarrollo de actividades productivas, las que invariablemente dejarán de realizarse si el cúmulo tributario es de tal magnitud que no sea posible obtener un margen de utilidad razonable, por lo que dentro de este contexto, no es aventurado afirmar que la concurrencia de los fiscos, federal, estatal y municipal sobre el mismo objeto, convierte a corto plazo en anti-económico, a cualquier sistema hacendario". (54)

Por su parte Vázquez Pando, es concluyente al decir - que "las situaciones de doble o múltiple imposición son en última instancia indebidas, desde el punto de vista Constitucional, en virtud de los principios de equidad y proporcionalidad que deben presidir todo nuestro sistema tributario, por imperativo de la Fracción IV del Artículo 31 de nuestra Constitución". (55)

Flores Zavala señala: "la regla general es que debe evitarse la doble imposición porque es contraria al principio de justicia, pues la fuente doblemente gravada, se encontrará en situación de desigualdad frente a otras gravadas con un sólo impuesto, y porque constituye un obstáculo para el desarrollo económico de un país; pero hay ocasiones en que la doble imposición es querida por el legislador por diversas razones..." (56)

En base a las anteriores aseveraciones, se ha pretendido hacer del fenómeno de la doble imposición, una situación inconstitucional. Tal es el caso del autor Fernando Alejandro Vázquez Pando, el cual estima que al presentarse la doble imposición, este fenómeno abiertamente contraviene los principios de equidad y proporcionalidad consagrados en la Fracción III del Artículo 31 de nuestra Carta Magna. Este punto de vista es compartido asimismo por Arrijoja Vizcaino.

Es de hacerse notar que ambos autores basan sus aseveraciones únicamente a la luz de los principios de equidad

y proporcionalidad ya enunciados, sin tomar en consideración que la misma Constitución permite la doble imposición. En resumen, sus argumentaciones las agrupa Arrijoja Vizcaino en los siguientes puntos:

- "1. La acumulación de dos o más tributos provenientes, ya sea del mismo sujeto activo o de dos o más sujetos o ambas cosas a la vez sobre el mismo ingreso, utilidad o rendimientos gravables, ocasiona que los causantes afectados por esta situación, tengan que soportar un sacrificio fiscal que excede de sus respectivas capacidades económicas, toda vez que una percepción castigada dos o más veces por razones tributarias, no permite que un ciudadano disfrute de una parte razonable del producto de su trabajo o de su capital. Dicho en otras palabras, la doble tributación como "instrumento de política fiscal", suele conducir a la confiscación de la totalidad o de una parte considerable del patrimonio de los contribuyentes.
2. La doble tributación, al incidir repetidamente sobre las percepciones gravables disponibles y existentes en el territorio nacional, es por definición contraria a una de las características primordiales del principio de proporcionalidad; la de la justa y adecuada distribución de las cargas fiscales entre los recursos económicos generados

por una Nación. La lógica y la economía política aconsejan repartir entre los sujetos activos, los ingresos tributarios de que el país disponga, y no someterlos a imposiciones múltiples que sólo - desalientan a las fuerzas productivas que, a fin de cuentas, son las únicas que le reportan al figco, sea federal, estatal o municipal, ingresos de consideración.

3. Al coincidir, por ejemplo, un gravamen federal - con un tributo establecido por una determinada entidad federativa o municipio sobre idéntico objeto, se crea una situación de desigualdad entre - los contribuyentes sujetos a la doble tributación y aquellos que por radicar en diferente entidad o municipio, sólo deben afrontar el tributo federal. Evidentemente, en estos eventos, el principio Constitucional de equidad resulta vulnerado al no existir un criterio de igualdad aplicable a todos los contribuyentes frente al mismo tipo de leyes fiscales.

En tales condiciones, estimamos que la doble tributación pugna con el espíritu mismo de la Fracción IV del Artículo 31 Constitucional, al pretender exigir aportes tributarios que van más allá de las respectivas capacidades económicas de la ciudadaña, al no permitir una sana y correcta distribu---

ción de los ingresos entre los tres sujetos activos de los tributos, y al propiciar situaciones de desigualdad entre contribuyentes colocados en idénticas hipótesis normativas. Es decir, la doble tributación rompe con cualquier principio o noción de justicia, y por ello, a pesar de lo que se sostenga en contrario, no podemos dejar de adherirnos a la opinión de quienes la juzgan como francamente inconstitucional". (57)

Por el contrario, nuestro máximo tribunal ha considerado que la doble tributación no es violatoria de precepto Constitucional alguno, como se desprende de las siguientes tesis:

"Al prevenir el Artículo 31, Fracción IV del pacto federal, que los mexicanos contribuyen a los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que exige es la justicia impositiva y si esta justicia se logra a través de dos gravámenes y se demuestra que no se trata de acumular contribuciones de modo anárquico, sino que la creación del impuesto y la forma de su recaudación, obedecen a razones técnicas dentro de la organización fiscal imperante en el país, la doble tributación se justifica". (Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente, al terminar el año de 1966; página 90 y 91).

El criterio anterior ha sido plenamente adoptado por nuestro Máximo Tribunal tal y como se desprende de la siguiente tesis:

"Aún conveniendo con el de que el impuesto del 1% constituye una doble tributación, no por ello puede concluirse que dicho impuesto contravenga lo establecido en el Artículo 31, Fracción IV de la Constitución, en relación con la proporcionalidad y equidad. Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación, precisamente para realizar la justicia fiscal para lograrlo, infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y modus vivendi (sic), y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación. Sin embargo, en ocasiones la doble tributación es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son, graduar la imposición o para hacerla más fuerte a través de dos gravámenes que se complementen en lugar de aumentar las cuotas de lo primeramente establecido, buscar un fin social extra-fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición, tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos, y aún tratar de captar un aumento en el

ingreso con mayor comodidad para la administración pública. En nuestra propia legislación positiva, existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo, no podemos decir que por el sólo hecho de que un determinado tributo da lugar a una doble tributación, por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición Constitucional que la prohíba. Lo que la norma Constitucional prohíbe, Artículo 31, Fracción IV, es que los tributos sean exorbitantes o ruinosos; que no estén establecidos por Ley, o que no se destinen para los gastos públicos, pero no que haya doble tributación". (Amparo en revisión 6168/63; resolución del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada por Sergio F. de la Garza, Ob. Cit.; página 283).

Personalmente, estimo que las opiniones muy respetables de los tratadistas citados en cuanto a considerar la doble imposición como inconstitucional, es una postura que resulta carente de un sustento firme, pues esencialmente, sus argumentaciones derivan de calificar a este fenómeno como intrínsecamente negativo, más no por ello flagrante--

mente inconstitucional. Independientemente de lo anterior, es imposible que en todos los casos de doble imposición, se violen los principios de proporcionalidad y de equidad consagrados por nuestra Constitución, pues considero que la proporcionalidad y equidad de un impuesto, son problemas que directamente se derivan de otros de sus elementos, como lo son la base y la tasa de los impuestos mismos, con lo cual, en mi personal opinión, es acertado el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Con lo anterior, queremos establecer que no porque exista doble imposición, ésta forzosamente tenga que ser violatoria de las multicitadas garantías, ya que aunque dichos impuestos incidan sobre un mismo objeto, pueden éstos afectarlos con tasas o bases muy bajas, con lo cual no hay violación de precepto constitucional, y por el contrario, cabe la posibilidad de que un sólo impuesto que incida sobre algún objeto determinado, pueda por sí mismo, ser violatorio de las mencionadas garantías de equidad y proporcionalidad por establecer una tasa muy alta, o bien, por considerar como base del mismo a ingresos que no deban considerarse como tales, etc.

Adicionalmente a lo anterior, considero que es el mismo sistema distributivo de competencias consagrado por nuestra Constitución, el que hace posible que la doble imposición exista, y por ende, si la misma Carta Magna no

prohibe la concurrencia y la permite, resulta un tanto temerario calificarla de inconstitucional, independientemente de las observaciones hechas sobre las consideraciones formuladas por los tratadistas que la califican como un fenómeno inconstitucional, observaciones que concluyen que no necesariamente la concurrencia viola los principios constitucionales de proporcionalidad y de equidad.

En general, los tratadistas consultados señalan que el problema de la doble imposición se solucionaría si la Constitución hiciera una delimitación precisa de competencias para imponer tributos por parte de la federación, estados y municipios.

Flores Zavala señala "se hubiera solucionado el problema, o mejor dicho, no se habría presentado, si en las Constituciones de la República se hubiera determinado el campo impositivo de cada una de esas entidades, es decir, si se hubieran señalado los impuestos y derechos que cada uno de ellos podía percibir..." (58)

Arrijo Vizcaino imputa claramente que la doble imposición se debe a "la carencia de reglas específicas..." (59) Asimismo, el mismo autor propone, en su misma obra, "la única solución viable consiste en la elaboración de una enmienda que, dejando de lado ambigüedades y supuestos requerimientos presupuestales, defina o delimite tajantemente las materias tributarias que respectivamente

deben integrarlas áreas competenciales de la federación y de las entidades". (60)

Es pertinente mencionar que legislativamente, se pretendió llevar a cabo esta división competencial, lo cual ocurrió con el proyecto enviado en 1936 por el Presidente Cárdenas; sin embargo, fué rechazado por el Congreso de la Unión.

Sobre las anteriores opiniones, no quisiera dejar pasar la oportunidad sin externar un comentario a este respecto. Creo que esencialmente el fenómeno de la doble imposición, tiene su origen propiamente en la organización de un estado federal, como lo es el nuestro, en el que por fuerza, deben coexistir diferentes entidades soberanas, - no tanto se origina a raíz de una deficiente distribución de competencia.

Por otro lado, creo que al especificar a cada una de estas entidades sus áreas de competencia en materia tributaria, se les estaría restringiendo su poder para allegarse de recursos suficientes para cumplir sus fines y cubrir sus presupuestos.

Adicionalmente, considero que se caería en un casuismo legislativo, el cual acarrearía como consecuencia que se escaparan a la actividad legislativa diversas fuentes o ramas de la actividad, susceptibles de ser gravadas. Consecuentemente, también se propiciaría el abuso por parte del

legislador, al imponer tributos excesivos a las ramas - asignadas a su competencia.

Por último, no creemos que sea económico el establecimiento de múltiples poderes tributarios autónomos e interdependientes entre sí, pues la existencia de los mismos - conlleva un alto costo administrativo de los impuestos, - lo cual afecta directamente en el patrimonio de los sujetos pasivos, también se atentaría contra el principio de comodidad de los impuestos propuesto por Adam Smith, pues se multiplicarían las obligaciones fiscales de los contribuyentes de por sí ya engorrosas.

Finalmente, considero a la doble imposición como un fenómeno al que no califico negativo necesariamente en su fondo, pero tampoco lo puedo calificar positivo por razones de índole formal; más bien consiste en una consecuencia necesaria de la organización federal del estado, para cuya resolución es preciso una combinación de acciones, es decir, las soluciones propuestas por los tratadistas y por los legisladores no pueden presentarse, excluyéndose entre sí, por un lado se propugna por una delimitación de competencia, y por el otro, se presenta a la coordinación fiscal, como soluciones individuales al fenómeno de la doble imposición. En el primero de los supuestos, como ya lo expresamos, se correría el riesgo del casuismo, rigidez y limitación a las facultades soberanas de las entidades que

conforman a la federación, y en el segundo supuesto, se incurriría en un centralismo que atentaría directamente a la autonomía y soberanía de las entidades federativas en favor de la federación, lo cual no es deseable tampoco.

En consecuencia, se propondría el establecimiento de reglas mas precisas en cuanto a la división de competencias para imponer gravámenes, a fin de evitar la duplicidad de muchos impuestos, lo cual fortalecería las atribuciones de los entes federados, y por otra parte, en aquellos casos en que exista concurrencia, establecer convenios de coordinación fiscal de manera que con la optimización de estas dos políticas se evitaría el incurrir en problemas de concurrencia, lo que forzosamente haría más tangibles y próximos los principios teóricos de los impuestos propuestos por Adam Smith, y que son concordantes con los plasmados por nuestra Constitución.

De esta manera, queremos concluir el presente capítulo, dejando bien claro que el objeto de este estudio es establecer la coordinación fiscal como una política idónea dentro de nuestro marco federal para solucionar la concurrencia fiscal, pero haciendo énfasis en que no es la única medida a tomarse, sino que debe de ir acompañada simultáneamente de otras, que tiendan al establecimiento de un sistema fiscal que se adapte plenamente a la idea de federalismo en el cual coexistan formal y prácticamente

diversos poderes fiscales independientes entre sí, pero debidamente coordinados y concertados en vista al logro del desarrollo nacional.

"ANTECEDENTES DE LA COORDINACION FISCAL"

Como ya tuvimos oportunidad de apreciarlo en el capítulo anterior de la adopción de un sistema federal, se derivan concretamente en el campo fiscal una serie de problemas muy específicos; sin embargo, este trabajo enfoca solamente a uno de ellos que es el que consideramos como principal, siendo este el de la doble imposición.

En el presente capítulo, trataremos de plasmar la evolución que ha tenido nuestro sistema hacendario a partir de 1917, siempre tomando en cuenta las bases Constitucionales hasta el año de 1980, en que ocurrieron cambios significativos en materia fiscal, cambios que esperamos hayan sido el precedente importante hacia un nuevo sistema más simple, más eficiente y que redunde en un auténtico fortalecimiento del municipio, de los estados federados y de la federación.

Nuestro estado mexicano tuvo que pasar por un período de consolidación a partir de 1917, año en que triunfó el Constitucionalismo. Durante este período, podemos comentar que pese a que las bases del sistema fiscal derivado de la organización federal ya estaban echadas, en realidad no pudo establecerse ni mucho menos perfeccionarse el sistema, pues el país seguía siendo afectado por una larga se

rie de agitaciones y de abruptos cambios políticos. No fue sino hasta la segunda mitad de los años veintes como lo veremos más adelante, en que se empezó a hacer evidente la cimentación del estado mexicano de la Revolución, y ya en esta época se delinearón los múltiples problemas fiscales originados por el federalismo mexicano.

Sin duda que el ideal del federalismo es el de mante--ner la autonomía e independencia de los tres distintos niveles de gobierno, considerando como base de este sistema, al municipio.

Cuando la Constitución de 1917 consagró, en su Artículo 115 el municipio libre, trató de reestablecerlo en sus -principales caracterfsticas, reconociendo su origen democrático y popular. Fueron así estas las características: La Declaración Constitucional de que el municipio libre es la base de la división territorial y de la organización política y administrativa de los estados de la federación; está administrado por un ayuntamiento de elección popular directa; entre el ayuntamiento y el gobierno del estado, no debe haber autoridad intermedia; el municipio administra libre--mente su hacienda, la cual se forma con las contribuciones suficientes para atender a las necesidades municipales que señale la legislatura del estado; el municipio tiene personalidad jurídica propia.

Es conveniente hacer mención al hecho que no obstante

a lo anterior, al municipio no se le atribuyeron facultades para darse sus propias Leyes, con lo cual se hubiera constituido un tercer poder soberano capaz, en el ámbito fiscal, de votar sus propias Leyes tributarias, sin embargo, ésto no ha sido posible pues existen una serie de razones de índole político, principalmente, y también porque no decirlo, un centralismo excesivo que ha nulificado el desarrollo de la capacidad administrativa en los municipios, e inclusive, en los mismos estados de la República, lo que orilla a los estados y municipios a contar con serias carencias presupuestarias.

De sobra nos hemos referido en el capítulo primero, a las desventajas que presenta una delimitación rígida de las facultades recaudatorias de los niveles de gobierno que coexisten en la federación, sin embargo, la tónica en que se desarrollaron las relaciones fiscales hasta 1980, fueron de un centralismo muy marcado, circunstancia que siempre ha hecho depender el desarrollo de los estados y municipios a la disposición de la federación.

En suma, por muchas décadas, los fiscos de los estados, en general, guardaron un considerable atraso técnico respecto al fisco federal. Se les reprochó la falta de organización técnica, y a su personal, se le consideró como de inferior capacitación. Los resultados, obviamente, fueron la pobreza de dichos fiscos. Por otra parte, existía entre el fisco federal y los de los estados, una descon-

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

fianza recíproca, y los contactos entre sus funcionarios es-
taban reducidos al mínimo.

2.1 LAS CONVENCIONES NACIONALES FISCALES

Para alcanzar una etapa de mutua cooperación, fue nec-
sario emprender un difícil y largo proceso histórico de cam-
bio, en el que como en un laboratorio, se discutieron todas
las alternativas posibles para mantener un federalismo vivo
y una libre determinación de los poderes locales operantes.
La breve historia de las convenciones nacionales fiscales,
la primera en 1925, la segunda en 1933, y la tercera en
1947, durante la primera mitad del siglo, revela como la fe-
deración y las entidades lucharon empeñosa y lúcidamente -
por alcanzar una solución fiscal final que soslayara los in-
convenientes técnicos ya analizados, que podrían ocasionar
una distribución tajante de los impuestos, con distintos e-
fectos económicos y fiscales, manteniendo, no obstante, in-
cólumes las soberanías, asegurando el progreso general, y -
evitar la lucha en la jungla. "Se advirtió que esta difícil
solución que implicaba reforma Constitucional y distribu- -
ción de las cargas, satisfacía, al parecer, sólo un aspecto
o requisito político, pero no aseguraba ni el desarrollo in-
tegral e interno de las entidades y municipios, ni menos, -
el interés general, ambos al cabo, supremos objetivos para
todos." (61)

2.2 LA PRIMERA CONVENCION NACIONAL FISCAL

La primera convención nacional fiscal se celebró en el año de 1925; en el Libro de Sergio F. de la Garza se resume de la siguiente forma, las razones que dió el entonces Secretario de Hacienda, Ingeniero Alberto J. Pani: "El actual sistema fiscal representa uno de los mayores obstáculos que se ponen en la República al establecimiento de un nuevo régimen económico, mejor y más de acuerdo con los postulados contemporáneos a la creación de la unidad económica nacional, cuya existencia es necesaria, y a la estabilización y desarrollo de un sistema eficaz para el aprovechamiento de nuestras riquezas naturales".

"Excluyendo los impuestos municipales, existen más de cien diferentes impuestos en la República... Cada estado establece su propio sistema fiscal, el gobierno federal mantiene el suyo y como los objetos del impuesto son los mismos, como no hay un plan concreto y definido de delimitación entre la competencia federal y las competencias locales para crear impuestos... El impuesto se hace cada vez más oneroso por la multiplicidad de cuotas, multas y recargos, creciendo la complejidad del sistema y aumentando en forma desproporcionada e injustificable, los gastos muertos de recaudación, inspección y administración de las rentas públicas... Como no hay acuerdo entre los estados y la federación, a menudo acontece que las Leyes de impuestos son contradictorias, concurren sobre una misma fuente

recargándola extraordinariamente, y dejan libre de gravámenes otras fuentes... La concurrencia entre los poderes locales y el poder federal aumenta la carga de las obligaciones fiscales sobre el contribuyente, y hace crecer también la carga improductiva para el fisco, la multiplicidad y la inestabilidad de las Leyes fiscales, la duplicidad constante de los gravámenes, la complejidad, la jerarquía fiscal, rompen la unidad económica de la República, agotan la renta de la mayoría y cierran el paso a toda posibilidad de desarrollo económico... Es indispensable, por tanto, proceder desde luego a delimitar las competencias locales y la competencia federal en materia de impuestos, así como a determinar un plan nacional de arbitrios para unificar el sistema fiscal en toda la República, disminuyendo los gastos de recaudación y administración, ampliando el producto del impuesto y haciéndolo recaer más equitativamente sobre los causantes..." (62)

La principal propuesta que se planteó a la situación imperante, fué la de llevar a cabo una separación de las fuentes tributarias sobre la base de una distribución equitativa. Dicha separación se plasmaría en la Constitución Federal.

A esta primera convención asistieron los representantes del gobierno federal y los estados, y después de trabajar durante dos semanas, adoptaron varias conclusiones, siendo la cuarta de ellas la que trató sobre la distribu--

ción de los poderes tributarios. Tal conclusión expresó:

- a) Los impuestos sobre la tierra y los edificios son exclusivos de los estados;
- b) Los estados deben tener poder tributario exclusivo sobre los actos no mercantiles, sobre las concesiones otorgadas por autoridades locales, y sobre los servicios públicos locales;
- c) El poder tributario federal es exclusivo sobre el comercio y la industria; sin embargo, los estados deben participar en el producto de tales impuestos recaudados en cada estado, pero de acuerdo con una tasa uniforme para todos los estados;
- d) Los impuestos sobre las herencias y las donaciones deben ser exclusivos de los estados, pero el gobierno federal debe participar en sus productos conforme a bases uniformes;
- e) Deben tratarse en forma separada a los impuestos especiales, y futuras convenciones deben resolver si deben ser establecidos por la federación o por los estados, y ambas clases de entidades deben participar en sus productos; y
- f) Debe agregarse una nueva Cédula a la Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de gravar el ingreso

de los bienes inmuebles edificados, cuyo producto debe ser exclusivo de los estados.

Consecuente con las resoluciones de la primera conven
ción nacional fiscal, la Secretaría de Hacienda y Crédito
Público elaboró en 1926, el primer proyecto de reformas -
Constitucionales, sobre la base de:

- a. Dar separación provisional de las fuentes imposi-
tivas entre la federación y los estados;
- b. Crear un procedimiento que permitiera ir adecuan-
do el régimen fiscal a la cambiante situación eco-
nómica de la nación; y
- c. Adoptar procedimientos complementarios que mejorá-
ran el sistema.

Con apoyo en la primera finalidad perseguida, se atri-
buirfan a los poderes federales, las facultades para gra-
var los impuestos al comercio exterior, a la renta, sobre
herencias y legados, sobre las materias enumeradas en las
Fracciones IV y V del 27 Constitucional, y a la jurisdic-
ción estatal los impuestos predial, a los actos jurídicos
no comerciales, sobre capitales invertidos en la propiedad
inmobiliaria, sobre vegetales y los derechos sobre servi-
cios públicos. La iniciativa de reformas no prosperó en -
el Congreso de la Unión, y el gobierno federal convocó a -
la segunda convención nacional fiscal en 1932, la cual se
inicio en 1933. (63)

2.3 LA SEGUNDA CONVENCION NACIONAL FISCAL

En el año de 1932, se convocó a los gobiernos de los estados, de los territorios y del Distrito Federal, para una segunda convención nacional fiscal. Esta convención se reunió en el mes de febrero de 1933; practicamente se introdujeron los argumentos y proposiciones fijados en la primera convención, pero haciendo especial énfasis en el problema de la concurrencia impositiva sobre la misma fuente, y en las lamentables guerras económicas para captar recursos. (64)

En su discurso de apertura de la convención, el Secretario Pani expresó sus deseos para que: "La convención pudiera adoptar una serie de resoluciones que armónicamente concurrieran, para permitir a través de la unificación fiscal, que se constituya y consolide la unidad económica de México. La anárquica pluralidad de cuotas y de doctrinas que en materia fiscal impera, es ciertamente un obstáculo muy serio para el desenvolvimiento integral del país". (65)

El orden del día de la convención incluyó:

- I. Revisión de las conclusiones de la primera convención nacional fiscal;

- II. Consideración del problema de la delimitación - de las jurisdicciones fiscales de la federación de los estados y de los municipios.
- III. Determinación de las bases de unificación de - los sistemas locales de tributación y de la - coordinación de ellos con el sistema federal;
- IV. Estudio y determinación de los medios más ade- cuados para la ejecución de las decisiones de - la Asamblea, y constitución del órgano más capa citado para encargarse de ello.

Se convino, sin embargo, en que aunque "es deseable - la delimitación de competencias privativas, no es posible; pero es lícita la concurrencia de gravámenes establecidos - por distintas autoridades". (66)

En relación con la distribución de poderes tributa- - rios entre la federación y los estados, las conclusiones de la federación y los estados, las conclusiones de la conven- ción fueron las siguientes:

- a. La base de la tributación local debe ser la impo- sición territorial, en todos sus aspectos; conse- cuentemente, el gobierno federal no debe estable- cer impuestos sobre esa fuente, ni en forma de im puestos directos, ni como tantos adicionales so- bre los tributos locales. Tal poder tributario - debe ser ejercido sobre toda la propiedad territori

- rial, dentro de sus respectivos territorios, excluyendo los inmuebles propiedad de la federación o de los municipios destinados a servicios público a vías generales de comunicación. Debe gravarse tanto la propiedad urbana, como la rural, y tanto la edificada, como la no edificada;
- b. Los estados deben tener poder tributario exclusivo sobre todos los actos no mercantiles que pueden tener lugar dentro de sus respectivas jurisdicciones;
- c. Asimismo, los estados deben tener poder tributario exclusivo sobre servicios públicos municipales y sobre las concesiones que otorguen dentro de su competencia;
- d. Por otra parte, el gobierno federal debería tener poder tributario exclusivo sobre el comercio exterior (importaciones y exportaciones), sobre la renta (tanto de las sociedades, como de las personas físicas), y sobre la industria, cuando para ello se requieran formas especiales de tributación (impuestos especiales), pero en todos esos impuestos deben participar en sus productos, tanto los estados, como los municipios;
- e. El gobierno federal debe tener poder tributario exclusivo y aprovechamiento exclusivo en todas -

aquellas rentas relativas a la producción y explotación de recursos naturales que pertenezcan a la nación, y sobre los servicios públicos de concesión federal; y.

- f. En los impuestos sobre las herencias y las donaciones, el poder tributario debe ser exclusivo de los estados, pero la federación debe participar en el producto de dichos impuestos.

Se formuló pues, un anteproyecto de reformas que apoyaba la asignación de arbitrios específicos, como el impuesto predial a los estados y municipios y la necesidad de asignar, en forma exclusiva, ciertos tributos, como el impuesto sobre la renta a la federación.

2.4 REFORMAS CONSTITUCIONALES HASTA 1942

La actividad legislativa del gobierno federal, en el propósito de zanjar los problemas fiscales que la competencia tributaria y la indeterminación Constitucional en materia de distribución de las fuentes había venido planteando al país, desde que este adoptó el sistema político federal, fue consecuente con las conclusiones y recomendaciones de las dos convenciones nacionales fiscales. Para 1934, en que se deseaban instrumentar las resoluciones de la segunda convención nacional fiscal, ya que había un claro consenso técnico en el sentido de que no era posible ni deseable a -

las economías de los tres niveles, según se dijo, una separación absoluta de fuentes exclusivas, aunque idealmente esto pareciera resolver el difícil problema competencial - arrastrado. Y se adoptó por una solución intermedia consistente en asignar sólo algunos recursos exclusivos a la federación y otros a los estados y municipios. Y esto explica la reiterada acción de la federación ante el Congreso de la Unión, en forma de iniciativas de reformas en el área fiscal.

2.5 REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1934

Nuevamente, la federación en apoyo de las recomendaciones formuladas en las dos convenciones nacionales fiscales, hizo sucesivamente en 1934 y 1936, gestiones legislativas de reformas Constitucionales, prosperando solo la - primera, conforme a la cual se modificó el Artículo 73 en su Fracción X, para facultar al Congreso para legislar en materia de energía eléctrica, en el rendimiento de cuyo impuesto "participarán los estados y municipios". La mencionada Fracción X había sufrido en 1929 y 1933 reformas para incluir facultades legislativas federales en materia de - trabajo, cuya aplicación corresponde a los estados, excepto en materia de ferrocarriles, textil, minería, hidrocarburos, etc. Posteriormente en 1935 y en 1940, se hicieron a la mencionada Fracción X, varias modificaciones para dar a la legislación federal competencia en materia de industria cinematográfica, agregada así a la relativa a comer-

cio, minería e instituciones de crédito, ya concebidas antes. (67)

Finalmente, en 1938 se presentó al legislativo federal, nueva iniciativa de reformas para asignar privativamente a la federación, ciertas fuentes de ingresos y - otras a los estados y municipios, dentro del esquema Constitucional que asignaba facultades federales exclusivas - para legislar en ciertos rubros (Fracción X del Artículo 73), y posibilidad de concurrencia en lo demás. Sin embargo, también esta iniciativa de distribución de competencias en el área impositiva quedó empantanada. Mientras tanto, el legislativo federal promulgó una serie de Leyes impositivas llamadas especiales de rendimiento, de cuyos gravámenes debían participar, en su mayoría, las entidades y municipios.

2.6 REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1936

La expresión más clara de los propósitos del gobierno federal de atender las recomendaciones - de la segunda convención nacional fiscal, relativa a los problemas del sistema fiscal mexicano, como eran la concurrencia impositiva sobre la misma fuente: "las diferencias, en principios y en propósitos" entre las Leyes hacendarias estatales y de la federación; las "lamentables y verdaderas guerras económicas" por captar más recursos;

entre otros problemas, fue sin duda el proyecto de reformas Constitucionales de 1936, cuyo texto íntegro se formula aparte.

El proyecto propende a superar los inconvenientes que representaba la iniciativa de reformas de 1926, al atribuir en normas legislativas inflexibles, "algunos impuestos a la federación y otros a los estados y a los municipios". Un gran sector tributario, dice el proyecto, no es susceptible de distribuirse en definitiva entre los tres ámbitos de competencia tributaria, por lo que aunque es deseable y útil, la delimitación de competencias privativas, "la coexistencia de gravámenes establecidos por distintas autoridades sobre una sólo fuente", es lícita.

De acuerdo con las bases del proyecto, se asignan en forma exclusiva ciertos tributos a la federación, como las relativas al comercio exterior, el impuesto sobre la renta de cuyos rendimientos deban participar las entidades y municipios; gravámenes sobre los recursos naturales, también con participación a estos últimos, las contribuciones sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, producción industrial y las demás establecidas como de competencia exclusiva federal en la Fracción X del Artículo 73 de la Constitución.

El proyecto enumera en las bases segunda y tercera, el Artículo 131 de la iniciativa, los arbitrios que privativa-

mente se asignan a los estados y municipios, incluyendo el impuesto a la propiedad territorial, al impuesto general al comercio, y a la industria, con participación a la federación. Confiere a la convención nacional fiscal y a la Comisión permanente como órganos del estado, la organización del régimen fiscal, la delimitación de competencias de arbitrios no asignados privativamente.

Finalmente, el proyecto propone la regulación entre - los distintos gobiernos, de las participaciones, mediante acuerdos especiales expedidos por la Comisión permanente - de la convención nacional fiscal.

2.7 LA REFORMA CONSTITUCIONAL DE 1943

Hasta antes de la celebración de la tercera conven-
ción nacional fiscal, lo más sobresaliente en materia fis-
cal, fueron las reformas Constitucionales promovidas por -
el Presidente Lázaro Cárdenas, a fin de gravar aquellas ma-
terias en las que se le habían dado exclusividad legislati-
va, en los términos de la Fracción X del Artículo 73. Las
reformas propuestas implicaron reformas a los Artículos 73,
en sus fracciones IX, X, adicionándose la Fracción XXIX, y
117, Fracciones VII y IX, las que fueron aprobadas, y des-
pués de su ratificación por la mayoría de los estados, fue-
ron promulgadas por el ejecutivo federal en octubre de
1942, entrando en vigor el 1° de enero de 1943.

De acuerdo con tales reformas, se facultó al Congreso de la Unión para:

"XXIX.- Para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior;
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del Artículo 27;
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación;
y
5. Especiales sobre:
 - a. Energía eléctrica;
 - b. Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c. Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d. Cerillos y fósforos;
 - e. Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f. Explotación forestal; y
 - g. Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la Ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos, por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Algunos tratadistas opinaron que establecida la competencia federal, no podían las entidades gravar ya esas fuentes. Por otra parte, la Fracción VII del propio Artículo 73, faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, lo que doctrinariamente se entendió, tanto en el sentido de que las demás fuentes de impuestos posibles eran también susceptibles de gravación federal, como que la federación estaba excluida de ellas, por pertenecer a los estados. La concurrencia, continuó la jurisprudencia, sentó tesis y precedentes contrarios, por virtud de los cuales, en unos casos resolvió que los estados sí tenían facultades para gravar fuentes consideradas como de exclusividad federal y en otros no. Igualmente que la federación podía gravar todas las fuentes impositivas posibles, además de las señaladas como exclusivas.

2.8 LA TERCERA CONVENCION NACIONAL

Dentro de un ambiente de renovada insistencia de las

autoridades hacendarias de los dos niveles, por llegar a una solución en el aspecto de la distribución de competencias, pese los fracasos tenidos en el Congreso de la Unión en materia de reformas, pero subsistente y grave el problema de la concurrencia lícita, especialmente respecto a los gravámenes a la industria y al comercio, se convocó por el Presidente Miguel Alemán y en la convocatoria de la misma se expresó que la segunda convención "se celebró en momentos en que estaba por concluir un ejercicio Presidencial, y por esta causa, no pudieron dictarse, desde luego, medidas de carácter legislativo que condujeran a la realización de sus conclusiones". Sin embargo, a este respecto, el autor Sergio F. de la Garza, anota que "cuando menos en partes, la Reforma Constitucional de 1943 incorporó algunas de tales conclusiones". El Presidente declaró que vino después de un período dentro del cual otros problemas de carácter político, social y económico asumieron gran importancia y demandaron, para su resolución, prácticamente toda la atención y todo el esfuerzo del ejercicio, y finalmente, el desencadenamiento de la Segunda Guerra Mundial, que en medio de graves problemas y de preocupaciones de otros órdenes, dió lugar a un auge transitorio en las actividades económicas conectadas con el esfuerzo bélico, y relegó a segundo plano, los problemas hacendarios, no porque éstos se hubiesen solucionado automáticamente, sino porque precisamente, como consecuencia de ese fenómeno económico, tan-

to la federación como los estados y los municipios, vieron crecer progresiva y continuamente los rendimientos de sus impuestos, sin necesidad de que ellos se tomaran mayores esfuerzos para lograrlo... El gobierno federal, después de la conclusión de las hostilidades... y reestablecida la normalidad... se ve ahora frente al antiguo problema fiscal. El mismo que se presentaba en 1925...

En el Libro de Sergio F. de la Garza, en su Página 207, se dice que los objetivos de esta tercera convención fueron:

- a. Trazar el esquema de un plan nacional de arbirios, es decir, de un verdadero sistema nacional de distribución de todos los gastos públicos entre todos los contribuyentes;
- b. Planear la forma en que las entidades económicas obligatorias que existen en el país - federación, estados y municipios - deben distribuirse, en relación con el costo de los servicios públicos a cada una encomendados, y en relación también con su capacidad de control sobre los causantes respectivos, la facultad de establecer y administrar los impuestos, dejando definitivamente establecido el principio de que el reconocimiento de la facultad o capacidad de legislación o administración en materia, y no implique, en forma alguna, el derecho de aprovechar privativamente, los ren-

dimientos de los gravámenes que se establecen o recaudan por cada autoridad;

- c. Determinar bases ciertas de colaboración entre las diversas autoridades fiscales y fórmulas asequibles de entendimiento, entre ellas y los particulares, que permitan reducir al mínimo los gastos de recaudación y control de los impuestos, para lograr en esta forma, que su rendimiento se aproveche hasta el máximo posible en la satisfacción de las necesidades colectivas. (68)

Estas fueron las principales proposiciones que se formularon en el seno de la convención:

- a. La unidad económica nacional, sólo puede lograrse mediante el desarrollo coordinado de las economías de la federación, los estados y de los municipios;
- b. Es necesaria la elaboración de un plan nacional de arbitrios;
- c. Por su carácter y naturaleza, el plan citado, debería ser estudiado, implantado y revisado de común acuerdo entre la federación y los estados, sin perder de vista las necesidades de los municipios;
- d. Se establecieron seis bases para el plan adherido;

- e. Se fijaron dos reglas, para la concesión de participaciones a los estados y municipios, en el rendimiento de los impuestos especiales, sobre la explotación de recursos naturales, y sobre la industria;

- f. Se estableció la necesidad de revisar el plan nacional de arbitrios cada tres años, o cada vez - que fuera necesario, con la intervención de la federación, estados y municipios;

- g. Siempre que en el futuro se encomendara o reconociera a la federación la facultad de imponer sobre determinada materia, la propia federación estaría obligada a asegurar a todos los estados, la obtención como mínimo de los ingresos que ellos hubieren derivado de los impuestos, que sobre la misma materia tuviera establecidos;

- h. Se recomendó a la federación que a partir del año de 1948, redujera la cuota de la contribución general al 5% en toda la República, o bien, concediera un subsidio equivalente al 66% del rendimiento de ese tributo a los estados, dentro de cuya jurisdicción se causara el mencionado tributo a razón de 15%. Una vez lograda la uniformidad - en cuota, la federación debería derogar la contribución federal, totalmente o por lo menos, supri-

mirlo el primer año, sobre los impuestos locales y municipios a la propiedad rústica y urbana, y derogarla en el siguiente ejercicio.

Definitivamente, fué rechazada la idea de separación Constitucional precisa de facultades de la federación y los estados en materia impositiva. No cabía otra solución, sino el acuerdo o la coordinación en la administración de los impuestos y la participación en sus rendimientos, como al fin se recomendó. A esta etapa no se habría de llegar cabalmente, sino hasta 1980.

Las resoluciones tomadas por la tercera convención nacional fiscal se canalizaron por conducto de la Comisión Ejecutiva del Plan Nacional de Arbitrios (1940), a cuya gestión se debió la Primera Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles. Elaboró, asimismo, los siguientes proyectos de Ley, que se transformaron en normas impositivas: sobre cemento, llantas y cámaras de hule, ensambladoras de automóviles, - adicional sobre el azúcar (1948 - 1949), sobre bebidas alcohólicas (1951), bebidas gaseosas, etc...

2.9 LEY FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES

La tercera convención nacional fiscal, sin abandonar la idea de delimitación de poderes tributarios, recomendó el establecimiento de un sistema que permitiera el aprovechamiento coordinado entre la federación y los estados, de

las principales fuentes tributarias, así como la colaboración entre sus autoridades para reducir al mínimo, los gastos de administración tributaria y de control de los ingresos.

El ejecutivo federal envió al Congreso de la Unión la iniciativa de Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en diciembre de 1947.

Respondiendo a las recomendaciones de la tercera convención nacional fiscal relativa a: expedir una Ley de impuesto, estructurado en función de los ingresos brutos sobre ventas comerciales, no creándose tasas diferenciales, en razón de la clase de producto propio de la transacción comercial que no fuera objeto del gravamen, los ingresos provenientes de actividad comercial o industrial afecta a tributo especial; a que se abrogarán las demás Leyes que establecieran impuestos de carácter local al comercio, y otras regulaciones relativas a pago, presentación de declaraciones mensuales, etc. El proyecto preveía la administración del impuesto por parte de la federación o de los estados, según se conviniera. Asimismo, la coordinación fue impuesta por la Ley para el Distrito Federal y para los territorios federales.

2.9.1 Características y Reformas hasta 1974

La Ley definió como objeto gravable los ingresos provenientes de compra-venta, permutas y algunas prestaciones

de servicios de carácter mercantil, percibidos por comerciantes e industriales.

Se eximían de su pago las operaciones de compra-venta de artículos básicos, como pan, leche, tortillas, legumbres, frutas, huevo, jabón, libros, etc., y entre otros, los servicios de autotransportación de cosas y personas, bancarios, etc. El impuesto se causaba a razón de 18 al millar sobre el monto total de los ingresos gravados. Las entidades federativas que suprimieran sus impuestos generales sobre comercio e industria, tendrían derecho a una tasa adicional sobre el impuesto federal de 15 al millar, sobre el importe de los ingresos gravables. Una tasa aparente de 33 al millar recafa, pues, sobre el contribuyente.

La Ley presentaba algunos conceptos como el relativo al amplio régimen de exenciones, y a falta de precisión jurídica, entre otros. Ello dió lugar a las sucesivas reformas de 1948, 1949 y 1950, que no subsanaron totalmente estas situaciones, sino sólo en lo relativo a la tasa local, que bajo de 15 a 12 al millar, y en la limitación de las fuentes sobre las cuales podían establecerse gravámenes locales.

Con estas experiencias y el propósito de una coordinación total de las entidades, surgió la nueva Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles del 31 de diciembre de 1951, cuyas principales características fueron éstas:

el objeto gravable fueron los ingresos totales obtenidos por la realización de transacciones de bienes, prestaciones de servicios en general, arrendamiento y comisiones y mediaciones mercantiles. Se estableció el régimen de convenios con las entidades para lograr la coordinación, y - en algunos casos, la administración del impuesto y el régimen de participaciones en recargos y multas.

La condición para la celebración de convenios de coordinación con los estados (Artículo 77), fue la supresión de impuestos locales a la industria y al comercio; diversos a los autorizados en el Artículo 81. Las facultades de administración, cuando se convinieron, no incluían la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, ni la fiscalización, ni la interpretación de la Ley reservada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los estados de relativo mayor potencial económico, - no se coordinaron por muchos años, porque las tasas propias eran mayores a la federal, o porque, aún teniendo tasas bajas, al incrementarse estas a causa del convenio, el estado perdía frente a los comerciantes e industriales, el atractivo económico . Hasta diciembre de 1970, existían - dos tipos de convenios de coordinación: unos en los que - el impuesto federal era cobrado por la federación con tasas federal y local, entregándose a los estados la suya. En ese grupo estaban Aguascalientes, Baja California Sur,

Durango, Hidalgo, Quintana Roo, San Luis Potosí y Tlaxcala. (69)

En el otro tipo de convenio se facultaba a las entidades para recaudar las tasas federal y local, sin exceder de 12 al millar, y para vigilar y controlar a los causantes inscritos. En esa situación se encontraban los estados de Campeche, Distrito Federal, Colima, Michoacán, Morelos, Puebla, Guerrero, Sinaloa y Yucatán, que tenían derecho a recibir un 40% sobre los recargos y multas federales.

"La reforma que entró en vigor en 1973 a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, elevó la tasa del 3% a 4%, y aumentó también la participación de los estados un 45%, en vez de 40% que tenían con anterioridad, y la participación mínima a los municipios de 15% a 20% en la participación estatal. También se estableció una sola tasa federal uniforme en toda la República, independientemente de coordinación estatal, para estimular ésta. Esa característica de la tasa, el aumento de la cooperación de los estados y la disposición de la federación para delegar facultades en materia de administración, ha determinado que se coordinen todos los estados". (70)

2.9.2 La Coordinación Fiscal con Entidades; Problema de las Tasas

Se ha dicho que la Ley Federal sobre Ingresos Mercan

tiles, tan repetidamente reformada, lo fue con el único fin de lograr la coordinación de todas las entidades; de provocar que en las respectivas legislaciones, éstas suprimieran los impuestos locales al comercio y a la industria, causa de la concurrencia, y a que administraran el impuesto federal. Esto se logró integralmente en 1974, pero la coordinación fiscal no buscaba ya solo esos objetivos, sino una mayor cooperación con la federación, en la vigilancia y administración, y no sólo del impuesto sobre ingresos mercantiles, sino de otros impuestos federales, por los que los estados recibían participaciones.

Nuevos convenios que se agregaron como anexos al original con ese nuevo propósito y estos fueron:

Anexo No. 1 .- Convenios de coordinación para la administración del impuesto sobre ingresos mercantiles. (Firmados entre 1973 y 1977);

Anexo No. 2 .- Convenios de coordinación en materia de administración de impuestos al ingreso global de las empresas a cargo de causantes menores e intermedios, y los sujetos a bases especiales de tributación en materia agrícola, ganadera, pesquera y conexos, y cobro del impuesto sobre productos del trabajo, causantes menores y 10% sobre erogaciones adicionales por remuneración al trabajo personal, prestado bajo la dirección y dependen-

cia de un patrón. (Se coordinaron las entidades en 1976);

Anexo No. 3.- Convenios de coordinación para el cobro del impuesto sobre tenencia o uso de automóviles y camiones (Se coordinaron 20 estados de 1974);

Anexo No. 4.- Convenios de coordinación para la administración del mismo impuesto, y para evitar la circulación ilegal de vehículos de producción extranjera (Se coordinaron 9 estados en 1976).

Anexo No. 5.- Convenios sobre el mismo impuesto para efectos de administración, liquidación, recaudación y fiscalización (Se coordinaron 13 estados en 1977 y 1978);

Anexo No. 6.- Convenios de coordinación en la vigilancia y fiscalización de impuestos federales a las industrias del azúcar, alcohol, aguardientes y envasamiento de bebidas alcohólicas (Se coordinaron 24 estados en 1974);

Anexo No. 7.- Convenios relativos a la práctica de visitas domiciliarias, conjuntas de auditorías a causantes con ingresos declarados de \$500,000.00 a \$500,000,000.00 (Se coordinaron 20 entidades entre 1974 y 1976);

Anexo No. 8.- Convenios de la misma naturaleza a causantes locales o federales con ingresos anuales declarados

rados de \$5,000,000.00 a \$20,000,000.00 (Se coordinaron 10 estados en 1972, 1974 y 1977); y

Anexo No. 9.- Convenios para la compensación de adeudos con la Tesorería (Se coordinaron 18 estados en 1977).

Como se ha venido diciendo, se establecieron diversos porcentajes de distribución en la recaudación y administración de los impuestos coordinados que variaban desde un 45%, y un 4%, por conceptos de gastos de administración en impuesto sobre ingresos mercantiles; de 30% en el impuesto sobre tenencia o uso de automóviles y camiones, mas un 4% sobre el porciento federal por gastos de administración, etc., hasta porcentajes menores en otros impuestos.

2.10. LA PRIMERA LEY DE COORDINACION FISCAL

Un resultado inmediato de la tercera convención nacional fiscal, fue la creación de la comisión ejecutiva del plan nacional de arbitrios (1947), a cuya actividad se debe la primera Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, interesantísimos estudios sobre el panorama nacional de rentas, y especialmente, el proyecto de lo que sería la primera Ley de Coordinación Fiscal entre la federación y los estados, de 1953, y la creación del organismo encargado de la aplicación de la disposición, la Comi

sión Nacional de Arbitrios que fungió sin interrupción - hasta 1977, en que sus funciones fueron absorbidas por - la Dirección de Coordinación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, antecedente de la actual - Coordinación General con Entidades Federativa, en los - términos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de 1980.

Con la primera Ley de Coordinación Fiscal, en 1953 nació la Comisión Nacional de Arbitrios, a la que la Ley concedió, entre otras funciones, las de coordinar la acción como consultor técnico en la expedición de Leyes - fiscales federales, y de sus modificaciones; gestionar el pago de las participaciones federales; y, servir de - órganos de control de la Constitucionalidad de las Leyes locales.

2.10.1 La Comisión Nacional de Arbitrios

La Comisión fue un órgano plural, integrada por un - representante de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, otro de la Secretaría de Economía y cinco representantes de las entidades, en forma rotatoria, más los representantes de causantes, con sólo voz informativa. La representación de las entidades en el seno de la Comisión, dió origen a la creación de órganos de la coordinación; - es decir, a la Comisión Permanente y a las Reuniones Nacionales de Tesoreros Estatales y Funcionarios de la Se-

cretaria de Hacienda y Crédito Público, que comenzaron a trabajar regularmente, con funciones que cada día se volvieron más importantes, a partir de 1972. Se constituyeron en mecanismos constantes de consulta, estudio y proposiciones para mejorar la coordinación y para sugerir cambios en la legislación federal y estatal.

2.10.2 Organos de la Coordinación Fiscal

Los órganos de la coordinación fueron parte medular en las reformas a las Leyes fiscales, en los cambios de los procedimientos propios de la administración, y especialmente, en la recaudación federal y en la reforma administrativa, acercando los centros de decisión a los contribuyentes, y simplificando las instancias, así como ejerciendo con mayor eficiencia y eficacia, las labores de control y vigilancia de los causantes. La recaudación federal creció a causa de la coordinación en los impuestos de administración delegada, de la eliminación de la concurrencia y de la atenuación de los fenómenos de evasión, respecto de la cual pudo decirse que llegó a ser muy elevada respecto del peso fiscal recaudado, aproximadamente. Entre 1972 y 1979 hubo 12 reuniones nacionales y aproximadamente una reunión de la Comisión permanente cada trimestre, la cual operó como equipo permanente de trabajo para formular las iniciativas y reformas de que conocerían las reuniones nacionales.

2.10.3 Inelasticidad de los Mecanismos de la Coordinación Fiscal

No obstante la coordinación fiscal, se había llegado en 1979 a un punto de estática del sistema, pues sus efectos económicos en la composición del gasto público de los estados y municipios eran aceptables, porque en cierta medida fueron los objetivos buscados. Sin embargo, la principal de las Leyes impositivas coordinadas, el impuesto sobre ingresos mercantiles, era ya obsoleta y junto con ella, muchas Leyes especiales, el conjunto de participaciones distribuibles que llegó, respecto del ingreso público federal, a su porcentaje mas alto en 1976, comenzó a declinar a causa de la poca elasticidad de los impuestos federales participables frente a los no participables (71).

No sólo era debido pues, en apoyo del federalismo - crear una moderna Ley impositiva federal que sustituyera el impuesto sobre ingresos mercantiles, sino una nueva Ley de coordinación fiscal, fundada en otros derechos y responsabilidades compartidos de la federación, de los estados y municipios; es decir, era obligado reorientar el sistema fiscal federal integralmente, con fines de justicia distributiva de las cargas, homologación de los sistemas fiscales locales y participación de los locales a partir de 1977, con base en una nueva filosofía política.

2.10.4 Estructura Jurídico-Fiscal del Impuesto
sobre Ingresos Mercantiles.

La estructura jurídica y económica de este impuesto indirecto mostraba varios efectos inconvenientes, que se hicieron particularmente graves con el tiempo, y definitivamente insuperables.

Uno de ellos era su clásica afectación en cascada, acumulando la carga impositiva, tantas veces como números de transacciones ocurrían hasta llegar al consumidor, encareciendo así el producto. El otro, su escaso control recaudatorio, por razón de la posibilidad de que uno o varios intermediarios omitiesen y no cubriesen en sus declaraciones periódicas, el gravamen causado y cobrado.

Por otra parte, el consumidor recibía el producto, resultado de muchas operaciones de compra-venta con cargas acumuladas adicionales, trasladadas en y durante el proceso comercial, durante el cual cada vendedor se quedaba a veces con el impuesto, sin acreditar el pago de éste, en la siguiente transacción.

Así el fisco sólo percibió el importe del gravamen en algunas etapas del proceso transaccional y respecto de causantes cumplidos. Las medidas de control tributario resultaron siempre inferiores a su requerimiento; la tendencia real de crecimiento de la recaudación de este im-

puesto, siempre fué inferior a su cálculo y al comportamiento económico de las actividades comerciales e industriales gravables, que eran su causa.

Sin embargo, este régimen fiscal, aplicado a las enajenaciones comerciales e industriales, fué lo mejor que se pudo establecer entonces en este campo, donde todas las economías financieras públicas concurrían con su régimen impositivo, haciendo más fuerte y repetida la presión fiscal; más injusta la pluri-tributación; más difícil el control hacendario y más fácil la evasión; y donde se hacía necesaria la coordinación fiscal entre la federación, los estados y los municipios, con la que se obtuvo, evitando uno de los efectos negativos de las cargas fiscales tradicionales, la concurrencia.

Las facultades de administración del impuesto sobre ingresos mercantiles, fué otro de los aspectos de la coordinación fiscal que fue conveniente delegar a las autoridades fiscales, estatales en los convenios, tanto con fines de mejorar la recaudación general y ejercer más directa e inmediatamente, sobre los causantes, las funciones de vigilancia, control de padrones, liquidación e iniciación del procedimiento administrativo de ejecución, como para incentivar a las entidades con un nuevo coeficiente de participaciones en concepto de gastos de administración. La administración de otros impuestos federales, tales como el impuesto sobre la renta

a causantes menores, sobre tenencia o uso de automóviles y camiones, etc., fueron objeto de concordato fiscal con las entidades.

En el rendimiento de los impuestos coordinados o participaciones a favor de los estados, mínimo un 20% debía entregarse a los municipios, cuya distribución acordaban en cada caso, las legislaturas correspondientes. Y hacen aquí dos aspectos esenciales de la coordinación, cuyo desarrollo futuro ha de modelar las economías hacendarias de los tres niveles y que por su importancia y finalidad actual, merecen la atención de la tercera parte de este estudio, como son las participaciones, por una parte, y las relaciones tributarias de los dos niveles a través de los órganos de la coordinación fiscal, por la otra.

2.10.5 Papel Modelador de las Participaciones

Las participaciones a las entidades y municipios en el rendimiento de los impuestos federales coordinados, constituyeron en esta etapa de la coordinación fiscal que abarca de 1947 a 1979, el costo compensatorio a cargo de los propios recursos del ingreso federal, equivalentes al valor a que equivaldría la concurrencia, y al sacrificio fiscal de las entidades y municipios, a suspender de sus Leyes, ingresos; estos supuestos impositivos para evitarla.

2.10.6 Dinamismo Relativo a la
Coordinación Fiscal.

Con la coordinación fiscal nacieron, como ya se dijo con anterioridad, los órganos de la coordinación y su ámbito de análisis, y de acuerdo en las reuniones nacionales de tesoreros estatales y funcionarios fiscales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, más tarde - nominadas como reuniones nacionales de funcionarios fiscales, a partir de 1979.

Roto el aislamiento de las entidades, surgió plural el federalismo, y con el la adhesión de los estados y municipios a los planes nacionales de desarrollo y al desarrollo nacional mismo.

Surgió así, una concepción enriquecida, plural, totalizadora y co-participativa de federalismo, conforme a la cual las acciones de la federación estarían encaminadas a fortalecer, en lo político, en lo económico y en lo social, a todo el estado federal y a sus partes integrantes, mediante programas, acciones y reformas en que una y otra estarían involucradas. (72)

Reforma política, reforma administrativa, reforma - fiscal, constituyeron los instrumentos propios de la estrategia del desarrollo.

Un importante cambio se operó en las economías estatales a partir del momento en que las participaciones federales fluyeron regularmente a los estados y municipios, como efecto de los convenios, en la composición del ingreso. Tanto a nivel estatal como a nivel municipal, los ingresos participables empezaron a ser no sólo el recurso más firme y seguro, sino el más cuantioso en los marcos recaudatorios locales. Sin embargo, en el régimen fiscal mismo, federal y estatal, las relaciones entre los tres niveles y las participaciones del ingreso federal a los estados y municipios, necesitaban otra concepción económica y otras finalidades políticas (73). Y esto ocurrió a partir de 1980, lo cual veremos en el tercer capítulo de este trabajo.

"LA COORDINACION FISCAL"

Una vez que hemos estudiado en primer lugar el panorama impositivo desde el punto de vista de la organización federal del Estado Mexicano, su evolución a partir de 1917 a nuestros días y detectado los problemas que en dicha razón se plantean, procederemos en este último capítulo a adentrarnos propiamente en el tema de la coordinación fiscal, concibiendo a la misma como un mecanismo idóneo para resolver los problemas planteados por nuestro federalismo, los cuales son a mi juicio dos principalmente, de distinta naturaleza. Por un lado la doble imposición que es de carácter técnico, y por el otro, el de la justicia distributiva que reviste un carácter eminentemente económico.

Conviene aclarar que para el efecto del presente trabajo ha sido intención del sustentante abordar el problema técnico que plantea el federalismo y en esa misma tónica analiza a la coordinación fiscal en función de la solución técnica que plantea, y no tanto en razón del problema de la justicia distributiva de los ingresos del gobierno que se da en consecuencia, sin embargo, como ya se pudo apreciar en el capítulo anterior y se observará más señaladamente en el presente, el ánimo que impulsó al legislador al establecimiento de la nueva Ley de Coor-

dinación Fiscal obedeció en primer lugar a la justa distribución del ingreso público y más atemperadamente a la solución técnica del fenómeno de la doble imposición, re cogiendo en dicha reforma el espíritu de los esfuerzos realizados a través de las Convenciones Nacionales fisca les que pugnaron eminentemente para la solución de este problema.

En efecto, desde este último punto de vista, conviene mencionar que la exposición de motivos de la Ley de Coordinación Fiscal señala con respecto a la concurr encia impositiva... "no es posible pensar que el constituyente hubiera querido que cada fuente fuera gravada con impuestos federales, estatales y municipales. La conclusión correcta no puede ser otra de la que el constituyente no juzgó necesario o conveniente separar las fuentes exclusivas de Federación, Estados y Municipios".

"Lo antes señalado no impide, sino que por el contrario, supone que tanto el Congreso de la Unión como las Legislaturas de los Estados, actúen con la prudencia necesaria para no superponer gravámenes sobre la población contribuyente. Con esta prudencia ha ocurrido que ciertos gravámenes como los relativos a la propiedad raíz, han venido quedando reservados a los Estados y otro como el de la renta que gravan las empresas han sido estableci dos únicamente por la Federación". (74)

3.1 LA COORDINACION FISCAL

Según la definición dada por el Lic. Guillermo Calleja Villa "Es el Sistema Nacional Jurídico-Administrativo en donde a través de acuerdos y convenios, se plasma en forma expresa la voluntad soberana de los dos Entes con capacidad tributaria, Federación y Estados, y que sirven de apoyo a las relaciones entre ellos, señalan las bases de su organización y funcionamiento, establecen las participaciones que corresponden y la mecánica de su distribución, se fijan las bases de colaboración administrativa entre unos y otra, tendientes a armonizar y simplificar la legislación fiscal positiva" (75)

"La coordinación fiscal puede definirse como el sistema conforme al cual se distribuyen ingresos entre la Federación, Estados y Municipios, se delimitan competencias entre estos tres niveles de gobierno, en lo que toca tanto al ejercicio de facultades legislativas tributarias como en lo referente a actividades administrativas y se procura la colaboración administrativa entre los citados niveles." (76). Esta definición la da el Lic. Roberto Hoyo, quien considera que: "La necesidad de la coordinación fiscal proviene de las características de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en lo que toca al régimen de finanzas públicas". (77)

Arrijoa Vizcaino define a la coordinación fiscal co-

mo "la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la Ley, se otorga a las Entidades Federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público". (78)

De la definición anterior, se derivan las siguientes máximas, según su autor:

1. Solo puede existir por disposición de una norma constitucional debidamente reglamentada por la Ley Federal secundaria aplicable a la materia de que se trate. Es decir, queda enmarcada dentro del contexto de nuestro principio de legalidad.
2. Presupone la existencia de un tributo o contribución de naturaleza federal.
3. Requiere de la intervención de las Entidades Federativas en las funciones de recaudación y administración del tributo federal coordinado, previa autorización de la Secretaría de Hacienda.
4. Otorga a las entidades coordinadas una participación proporcional en los rendimientos fiscales obtenidos por la Federación.

El fundamento constitucional de la coordinación fiscal, lo constituye la fracción XXIX del Art. 73 de nuestra Constitución Política, la cual establece: "Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de las contribuciones especiales en la proporción que la Ley secundaria - federal determine". En este orden de ideas, la Ley de Coordinación Fiscal es el instrumento que reglamenta a esta máxima constitucional, haciendo la aclaración que los alcances de esta Ley son más amplios, pues no se limita a contribuciones especiales como se verá más adelante.

Con respecto a las anteriores definiciones, cabe comentar los siguientes aspectos:

- A. La coordinación fiscal es considerada como un sistema nacional, con lo cual se nos da a entender la amplitud de los alcances de este instrumento de política fiscal.
- B. Constituye un mecanismo para la distribución de los ingresos fiscales federales entre la federación, estados y municipios, así como para la homogenización y racionalización de los sistemas fiscales estatales y federal.
- C. Se lleva a cabo a través de acuerdos y convenios entre las soberanías federal y estatales siendo celebrados y ratificados entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los congresos estatales.

D. Se fijan competencias facultades, derechos y obligaciones entre Federación, Estados y Municipios, en materias legislativas y administrativas.

Por otra parte, como se puede apreciar, los autores citados difieren entre sí en cuanto al origen de la coordinación fiscal, pues por una parte el Licenciado Calleja lo atribuye a la necesidad de una justicia distributiva; el Licenciado Arrijoja establece que esta figura se deriva de la Constitución y por último, el Licenciado Hoyos más acertadamente establece que la coordinación fiscal se deriva de la organización federal del Estado Mexicano.

Esta última postura creemos que es la más adecuada pues, como ya lo hemos podido vislumbrar en los capítulos precedentes de este trabajo, la causa de la coordinación fiscal la constituye en sí la distribución de competencias impositivas entre los entes que coexisten en un estado federal, problema que ocupó a funcionarios públicos y autores desde la promulgación de nuestra Constitución como ya lo pudimos apreciar, esfuerzos que se reflejaron en la celebración de las convenciones nacionales Fiscales, en las enmiendas constitucionales y en la promulgación de leyes como la del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles que propendieron a la solución del problema

de la concurrencia impositiva.

Consideramos en consecuencia que la causa de la coordinación fiscal, sea en sí la organización federal de nuestro estado, y las finalidades son la solución de los problemas que plantea la concurrencia impositiva, y la justa distribución del ingreso público.

3.2 ANTECEDENTES INMEDIATOS DE LA COORDINACION FISCAL.

En el capítulo anterior del presente trabajo se analizaron las relaciones tributarias que han mantenido la Federación y las Entidades Federarivas desde la promulgación de la Constitución de 1917 hasta nuestros días, pasando por las reformas constitucionales formuladas, las convenciones nacionales fiscales, la Ley de Coordinación Fiscal de 1953 y la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantíles. Sin embargo, conviene recordar brevemente el estado de las relaciones tributarias hasta antes de la entrada en vigor de la nueva Ley de Coordinación Fiscal, así como de los mecanismos de participación que constituyen el antecedente más próximo y relacionado con el mecanismo impuesto por la nueva Ley.

Como bien afirma el Licenciado Roberto Hoyo en su estudio "Las Participaciones en la Coordinación Fiscal" "La columna vertebral de la coordinación fiscal ha estado cons

tituida tradicionalmente por el sistema de participacio- - nes. Mediante el, la Federaci3n con las Entidades Federa- - tivas, la recaudaci3n de determinados impuestos." (79)

Es decir, debe de considerarse en consecuencia, que - el sistema de participaci3n es el antecedente m3s pr3ximo del actual sistema de coordinaci3n fiscal, sistema que co mo veremos m3s adelante, ya no respondia a las necesidades especifcas que se prtendfan y adicionalmente venia a complicar el panorama fiscal.

La propia Constituci3n Pol3tica estableci3 primero, la participaci3n en el impuesto sobre energfa el3ctrica - (Artfculo 73, Fracci3n X, en su texto vigente entre 1934 y 1942) y m3s tarde en las llamadas "contribuciones especia- - les" sobre la propia energfa el3ctrica, la producci3n y - consumo de tabacos labrados, la gasolina y otros productos derivados del petr3leo, los cerillos y f3sforos, el agua- - miel y productos de su fermentaci3n y la explotaci3n fores- - tal (adici3n al artfculo 73 de la fracci3n XXIX; inciso 5°, subincisos a) y al f), vigentes desde el 1° de noviembre de 1942 hasta la fecha); tiempo despu3s se agreg3 la con- - tribuci3n sobre producci3n y consumo de cerveza (subinciso g), vigente a partir de febrero de 1949).

El establecimiento constitucional de participaciones en impuestos ha permitido que los tribunales no hayan te- - nido titubeo alguno en reconocer la legitimidad de que un

impuesto federal se destine, en parte, a cubrir gastos públicos de los Estados, a través de las participaciones concedidas a éstos, las cuales para la Federación tienen a su vez el carácter de gasto público incluido en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Las participaciones otorgadas por la Federación no se limitaron a las materias señaladas como de gravamen exclusivo por la Constitución. Diversas leyes federales crearon participaciones en impuestos, aun tratándose de materias concurrentes (esto es, que podían ser gravadas indistintamente por la Federación y por los Estados) y se pagaban sin más condición de que las Entidades federativas se abstuvieran de gravar la misma materia. En diversas leyes fiscales de la Federación se especificó cuál era el alcance o extensión que tendría esta limitación a los Estados. En impuestos similares a los señalados en el texto constitucional, el Estado tenía la opción de establecer o mantener sus propios impuestos sobre la materia respectiva o bien de derogarlos o suspender su aplicación, a cambio de lo cual recibía la participación señalada en la ley sobre el impuesto federal correspondiente-

Por lo que toca a los Municipios, aunque no tienen facultades impositivas propias porque sus contribuciones las establece la Legislatura del Estado, (Artículo 115, - Fracción II, de la Constitución Política), si han sido destinatarios de participaciones otorgadas por la Federa-

ción, a veces directamente, como en el caso de la derogada Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza, a veces en forma indirecta, estableciéndose en la ley local el porcentaje correspondiente a los Municipios en los ingresos del Estado por concepto de participaciones, v. gr.: en materia de energía eléctrica (artículo 73, fracción XXIX, párrafo final). En ocasiones, el porcentaje que deberían recibir los Municipios, lo fijaba la ley federal, sobre el monto de las participaciones que recibieran los Estados, - como en el caso del derogado impuesto federal sobre ingresos mercantiles en el cual, de las participaciones que recibían los Estados por el 45% del impuesto federal tenían la obligación de cubrir a los Municipios un mínimo de 20% de la cantidad recibida. Los Municipios han recibido, además, en diversos Estados, participación en los impuestos locales la cual ha sido acordada por las respectivas legislaturas; tal es el caso del impuesto predial en algunas Entidades del país.

Una característica más, que es útil señalar, es que en general, para recibir participación en impuestos federales bastaba que así lo estableciera la ley federal y el Estado se abstuviera de gravar la misma materia. Cuando así se constataba por la Federación, esta hacía una "declaratoria" de que el Estado tenía derecho a recibir la participación federal. Fue el impuesto federal sobre ingresos mercantiles el que vino a establecer una nueva modalidad con-

sistente en que si el Estado se abstenía de gravar el comercio y la industria (con algunas excepciones) y lo hacía constar así en un convenio que celebrara con el gobierno federal y aprobara la Legislatura local, el Estado dentro del mismo sistema de la ley federal; tenía derecho a establecer una tasa adicional que originalmente fue de 15 al millar, que casi inmediatamente se redujo a 12 al millar del ingreso gravado y que se cobraba en adición al 18 al millar establecido por la Federación para todo el país. Posteriormente se cambió la tasa adicional de los Estados por una auténtica participación: 45% de la tasa federal del 4% correspondería al Estado que celebrara "convenio", que se llamó de "coordinación en materia de ingresos mercantiles". En este impuesto, pues, se desarrolló una forma especial de coordinación con la Federación, distinta de la que tenía lugar tratándose de impuestos especiales que fue la del "convenio" entre los Estados y el Gobierno Federal.

Aparentemente ya se había legislado en materia de coordinación fiscal, pues se había expedido una ley de 28 de diciembre de 1953, que tenía el título de Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados; pero su contenido era radicalmente diferente al de la Ley de Coordinación Fiscal en vigor. En efecto, en dicha ley se establecían cuáles eran las restricciones indebidas al comercio de Estado a Estado, reproduciendo prácticamente el

texto de las fracciones IV a VII del Artículo 117 de la Constitución Política; se creaba un órgano que se denominaba Comisión Nacional de Arbitrios, cuyas actividades debían ser: proponer medidas encaminadas a coordinar la acción impositiva de los gobiernos Federal y locales, procurando una distribución equitativa de los ingresos de economía pública; actuar como consultor técnico para la expedición de leyes en materia fiscal, federales y estatales; servir de conducto a las Entidades para las modificaciones que solicitaran a la legislación fiscal y en la fijación de participaciones gestionando el pago oportuno de las mismas y, particularmente, ejercer las facultades que la ley le señalaba para evitar restricciones indebidas al comercio. La Comisión Nacional de Arbitrios estaba constituida por el Secretario de Hacienda e integrada por un representante designado por la propia Secretaría, por uno de la Secretaría de Gobernación y por uno de la Secretaría de Economía; por 5 representantes de las Entidades federativas, distribuidas en otras tantas zonas fiscales y por 3 representantes de los causantes, que tendrían sólo voz informativa. La ley disponía que la Comisión realizara un estudio sistemático de la legislación tributaria vigente en cada Estado para que si éste incurría en restricciones indebidas al comercio la Comisión propusiera un programa "para la supresión o substitución, en un término prudente, de las leyes o procedimientos contrarios a la

Constitución". Dicho programa podría incluir recomendaciones sobre la creación de nuevos arbitrios locales, auxilio técnico para la mejoría de las leyes fiscales o de los sistemas de recaudación, aumento de una o varias participaciones en impuestos federales, otorgamiento de créditos a largo plazo a través de una institución nacional de crédito para servicios públicos o la ejecución de obras productivas o la "afectación en beneficio del Estado respectivo de todo o parte de los rendimientos de empresas propiedad del Gobierno Federal que estén ubicadas dentro del territorio de aquél" y el otorgamiento de un subsidio temporal de la Federación mientras dieran resultado las medidas anteriores. Una vez aprobado el programa respectivo se sometería al Gobierno del Estado para que lo adoptara en un plazo prudente y, de no hacerlo, la Secretaría de Hacienda consideraría "la expedición de un acuerdo sobre las medidas que deban tomarse, entre las que podrá figurar la retención parcial o total de las participaciones en ingresos federales a que tenga derecho el Estado en el que rijan disposiciones contrarias a esta Ley". La Entidad afectada podría acudir ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación en contra del Acuerdo de la Secretaría.

Como puede observarse, la ley citada no tenía un carácter promocional, ni siquiera de vigilancia del sistema de participaciones. Sino que simplemente subrayaba las restric

ciones de los Estados en relación con las muy antiguas - preocupaciones para suprimir los procedimientos alcabala torios en la República. Desarrollaba procedimientos, - cuando se considerara que las leyes locales violaran la Constitución Política, para que la Federación revisara - las leyes locales o sistemas de recaudación que debían - de modificarse, ofreciendo algunas ventajas económicas, entre ellas, participaciones y subsidios. Finalmente, - sancionaba al Estado renuente a seguir el programa pro- puesto, nada menos que con la "retención parcial o total del las participaciones". No obstante su carácter res- trictivo y punitivo, la Comisión Nacional de Arbitrios cumplió en su época una importante función que fue reba- sada a partir de 1973, en que la Subsecretaría de Ingre- sos directamente empezó a promover la celebración de con- venios de coordinación fiscal con cerca de la mitad de - los Estados de la República que no se habían coordinado en esta materia.

3.2.1. Panorama de las Participaciones en 1979.

En el año de 1979 fue el último en el que subsistió el sistema tradicional de participaciones a que se ha he- cho referencia, pues la nueva Ley de Coordinación Fiscal, promulgada el 22 de diciembre de 1978 y publicada en el Diario Oficial de la Federación de 27 del mismo mes y

año entraría en vigor como lo establecía su artículo Primero Transitorio, el 1° de enero de 1980. El panorama - en 1979 era el siguiente:

"1°. Habían impuestos federales en los que no se otorgaba participación alguna a los Estados o - Municipios; v.gr: entre otros los establecidos en las tarifas generales de los impuestos a la importación y a la exportación, el impuesto sobre la renta de las personas físicas en todos sus aspectos y los impuestos establecidos en - la Ley General del Timbre.

2°. En otros impuestos se otorgaba participación - por ordenarlo así la Constitución Política. - Tal era el caso de los impuestos especiales de la Federación señalados en el artículo 73, Fracción XXIX, inciso 5° de la Constitución Pólitica, v. gr: energía eléctrica, tabacos labrados, gasolina, cerveza y otros.

3°. Existían impuestos federales en los que sin - mandato de la Constitución Política de ley federal "invitaba" a los Estados a no establecer o a suspender sus propios impuestos sobre ciertas materias, a cambio de lo cual la Federación les pagaría determinada participación. - Así ocurría, por ejemplo en los impuestos fede

rales sobre llantas y cámaras de hule, cemento, artículos electrónicos, alfombras y tapetes y vidrio y cristal. En ellos la participación se otorgaba por "declaratoria" federal de que en el Estado no existían en vigor gravámenes sobre la misma materia.

4. Había, en fin, disposiciones legales federales que permitían otorgar participaciones a los Estados siempre que éstos celebraran convenio de coordinación al respecto con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y se obligaran a aceptar en los propios convenios las restricciones a sus facultades impositivas a que se refería la ley. Así sucedía en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, del que ya se ha hecho mención." (80)

Las tasas de participación variaban de impuesto a impuesto. La mínima era de 1.0% en el impuesto sobre producción de hierro, carbón y manganeso y la máxima de 50% en el impuesto a la explotación de pesca. Entre estos dos extremos había una gama de tasas tales como: 3% en compra-venta de primera mano y consumo de aguas envasadas y refrescos; 3.5% en producción de oro, plata y azufre; 10% en compra-venta de primera mano de tapetes, alfombras y tapices y 30% por consumo de los mismos.

El procedimiento para distribuir participaciones era diferente en los diversos gravámenes: en unos casos las participaciones correspondían exclusivamente a los Estados en que se realizaba la producción, (por ejemplo: en el impuesto sobre producción de minerales); en otros, a los Estados en los que se suponía se realizaba el consumo, (por ejemplo: el impuesto sobre consumo de gasolina). En algunas leyes se otorgaba participación, tanto a las "Entidades productoras", como a las "consumidoras" (como es el caso de los impuestos de producción y consumo de cerveza y sobre tabacos labrados). En el impuesto federal sobre ingresos mercantiles la participación correspondía a la Entidad en donde el contribuyente hubiera percibido el ingreso". (81)

La época de pago de las participaciones a las Entidades y Municipios solía estar desfasada en varios meses, contados a partir de la fecha en que el contribuyente pagaba el impuesto que les daba origen. En efecto, para liquidar las participaciones era necesario que llegaran a las autoridades centrales las constancias de pago de impuesto respectivo y la información del contribuyente respecto de las Entidades en que produjeron o a las que enviaron sus productos para así estar en posibilidad de determinar y pagar el monto de las participaciones. Era lógico que el proceso "normal durara de 3 a 6 meses. En ocasiones, por errores, demoras o ineficacia en el trámite

te, el pago se demoraba aún más; todavía en 1981 se pagaron a Estados y Municipios participaciones que les correspondieron por períodos anteriores hasta 1979, inclusive.

El porcentaje decreciente de participaciones en relación con el monto total de la recaudación federal era uno de los hechos más importantes que no había sido percibido ni por los funcionarios de los Estados, ni por los de la Federación. Fueron los estudios de la Dirección General de Política de Ingresos, para la preparación de la nueva Ley de Coordinación Fiscal, los que pusieron de relieve que no obstante que las participaciones aumentaban en su cuantía año con año, (al incrementarse las recaudaciones de los impuestos federales respectivos y de que se habían otorgado participaciones sobre algunos nuevos impuestos), en términos relativos, esto es, comparadas todas las participaciones con el monto total de la recaudación federal, aquéllas venían disminuyendo en porcentaje. Así, en los años de 1975 a 1979, la importancia relativa de las participaciones de Estados y Municipios decrecía, como sigue:" (82)

AÑO DE	MONTO TOTAL DE PARTICIPACIONES FEDERALES A ESTADOS Y MUNICIPIOS (millones de pesos)	PROCIENTO QUE LAS PARTICIPACIONES A ESTADOS Y MUNICIPIOS REPRESENTARON EN LA RECAUDACION FEDERAL TOTAL
1975	16.269	13.14 %
1976	20.332	13.48 %
1977	27.706	12.71 %
1978	36.223	12.46 %

Según lo apunta el Lic. Roberto Hoyo, en su estudio de las participaciones en la coordinación fiscal, dos fueron las circunstancias que acarrearón la crisis al antiguo régimen de participaciones; "Una era el régimen de participaciones en el impuesto sobre producción de petróleo y otra, ciertas manipulaciones en ingresos mercantiles que para ubicar "el lugar de percepción del ingreso", empezaron a desarrollarse en varios estados" (83). Dichas circunstancias se analizan brevemente a continuación.

En materia de Petróleo, se describirá sólo lo que ocurría en los años de 1977, 1978 y 1979, tomando en cuenta que fue a partir de 1978 en el que la producción y exportación de petróleo empezó a desarrollarse en forma importante) estaba vigente sólo en forma parcial la Ley del Impuesto al Petróleo y sus Derivados, de 30 de diciembre de 1947 que había sido objeto de adiciones o reformas en los años de 1950, 1953 y 1955; y se dice que estaba sólo "parcialmente vigente", porque el único productor de petróleo lo era el organismo público descentralizado Petróleos Mexicanos (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 quedaba obviamente 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.

A pesar de que ya no se cobraba el impuesto sobre producción de petróleo y sus derivados, en tratándose de participaciones, la misma Ley de Ingresos de la Federación señalaba, dentro del régimen especial de 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, los Estados 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 de 10% de su valor, cuando el precio del barril del combustible en Nueva York sea de Dis. 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 pro-

medio de las cotizaciones en Nueva York, durante el mes anterior, del barril del combustible denominado "Bunker", puesto a bordo de los barcos". (Art. 2º, Fracción I de la Ley del Impuesto al Petróleo y sus Derivados).

Por esta mecánica, la cuota teórica del impuesto que ya no se cobraba 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 Nueva York a principios de 1979 era de Dls. 10.70 la tasa de 10% se elevaba a 58.5%.

Era sobre esta tasa, que PEMEX no tenía obligación de pagar, que se calculaban las participaciones de "9% a los Estados y de 1% a los Municipios donde se encuentren ubicados los pozos petroleros". (Art. 16 de la Ley citada). En el siguiente cuadro puede observarse la tendencia que mostraban dichas participaciones en relación con el impuesto pagado por PEMEX por sus ventas en mercado interno.:

Años de	Impto pagado por PEMEX por producción de petróleo crudo	Impto teórico al petróleo y sus derivados base de participación	Participaciones pagadas a los Edos. y Mpios. - productores de Petróleo. (Millones de millones)	Porcentaje que las participaciones pagadas representaban en el total de impuestos por ventas en mercado interno realmente pagado por PEMEX (%)
1975	1.863	3936	429	23.02
1976	1.876	5495	599	31.93
1977	2.730	15275	1,665	60.99
1978	3.351	25615	2,792	83.32
1979	3.614	80862	8,814	243.88

Es de observarse también que en 1978 sólo había 4 Estados en los que se producía: en un el 62.31% de la producción, en otro el 23%, en otro el 12.13% y en otro el 1.66%.

De haber continuado la situación como estaba en los años de 1977 a 1979, las participaciones habrían excedido 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 sólo en 4 Estados de la República. Surgía de ello la consecuencia de que era necesario un nuevo régimen de participaciones que fuera capaz de distribuir el beneficio de la explotación petrolera a todas las Entidades del país.

En relación con el impuesto sobre ingresos mercantiles, como consecuencia de las reformas a la ley, vigentes a partir del 1° de enero de 1973, la coordinación en este gravamen se había extendido a todas las Entidades federativas; pero para efecto de participaciones, algunas empresas importantes, para favorecer a este o a aquel Estado, habían empezado a efectuar manipulaciones, dando lugar a diversos conflictos, lo que era posible por las siguientes circunstancias:

Las participaciones en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles correspondían a la Entidad en la que los comerciantes o industriales "percibieran el ingreso". Este concepto parecía claro y lo era, en la medida en que el contribuyente tenía un solo establecimiento en el que realizaba todas sus actividades; pues era obvio que ahí percibía sus ingresos, pagaba el impuesto y el Estado respectivo percibía su participación.

El crecimiento de las empresas, a partir de la década de los cincuentas, la creación en otras Entidades de sucursales, bodegas y otras dependencias de una sola empresa, la producción concentrada en pocas Entidades con redes de distribución en todo el país, la simulación generalizada a través de la cual verdaderos comerciantes que compraban y vendían encubrían sus operaciones con la forma jurídica del contrato de comisión, en un esfuer

zo por escapar al efecto "en cascada" del impuesto, hacían cada vez más confusa la determinación del lugar de "percepción del ingreso".

Por lugar de "percepción del ingreso" podían entenderse cualquiera de los siguientes: donde se recababa el pedido, donde se celebraba el contrato, donde se extendía la factura, donde había mercancías almacenadas para su entrega posterior a los clientes, donde se efectuaba la entrega de las mercancías, donde se prestaban los servicios, donde se hacía efectivo el cobro, etc. y, según estos diversos supuestos, la participación correspondía a una u otra Entidad federativa.

La reforma a la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles de diciembre de 1973, que entró en vigor el 1° de enero de 1974, trató de poner orden en esta materia y, al efecto, consideró que en operaciones de enajenación cuatro eran los hechos relevantes para determinar qué establecimiento de la empresa percibía el ingreso:

1. El lugar donde se levantaba el pedido.
2. El lugar de expedición de la factura.
3. Donde se efectuaba la entrega material de las mercancías.
4. Donde se realizaba el cobro.

Se consideraba que se percibía el ingreso en el establecimiento que realizara, cuando menos, 3 de estos hechos; si los mismos no llegaban a ser realizados por un establecimiento, bastaba con que realizaran 2, siempre que uno de ellos fuera el de entrega material de las mercancías; si un establecimiento sólo realizaba 2 hechos y otro sólo efectuaba entrega de mercancías, se consideraba que el ingreso se percibía en el establecimiento que había efectuado los 2 hechos y, finalmente, si ninguno de los establecimientos realizaba 2 de los hechos se consideraba que percibía el ingreso el establecimiento que efectuara la citada entrega material. Había, además, reglas especiales para comisionistas, para el arrendamiento de inmuebles y muebles para prestación de servicios.

Con estas reglas era evidente que, con un poco de imaginación, las empresas podían elegir libremente en cuál de sus establecimientos debería considerarse percibido el ingreso y, por lo tanto, a qué Entidad favorecería la participación correspondiente. Diversas Tesorerías Estatales ejercían toda su influencia local para ser ellas las favorecidas, pero pronto se encontraron con la amenaza de empresas o grupos privados de que si se reformaban o actualizaban ciertos impuestos locales, se irían a tributar a otras Entidades menos exigentes. Los intereses de los Estados "productores" entraban en conflicto con los Estados "consumidores" y el solo intento de cambiar -

las reglas establecidas llegó a poner en peligro toda la coordinación en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles.

3.3. LA REFORMA FISCAL INTEGRAL DE 1980

A partir de 1978, los esfuerzos de los funcionarios fiscal y federales y estatales se encaminaron a la integración nacional para la formación de un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que vendría a solucionar no solo el problema de la concurrencia impositiva, sino también el problema de justicia distributiva que se planteaba con el sistema de participaciones que ya hemos analizado, pues dichas participaciones se otorgaban a los Estados sobre gravámenes específicos, que variaban de magnitud según el impuesto y la entidad de que se tratara. Había criterios difíciles de manejar, que entorpecían su administración y dificultaban su cumplimiento por parte de los contribuyentes.

"La participación más importante provenía del impuesto sobre Ingresos Mercantiles. Aún cuando el monto de las participaciones crecía cada año, su valor relativo en el ingreso federal global era cada vez menor, lo que se contraponía a la filosofía de apoyar a los Estados y Municipios, quienes padecían serios problemas para solventar sus gastos básicos y para defenderse introducían tributos locales que, directa o indirectamente, incidían en

las mismas fuentes que gravaba la Federación, o bien recurrían a subsidios federales, que eran otorgados sin un criterio preciso ni uniforme. Además creaban una dañina competencia entre Entidades e incrementaban los costos - recaudatorios" (84)

Las acciones del gobierno Federal en coordinación con los gobiernos Estatales, redundaron en una Reforma Fiscal Integral.

La reforma fiscal contempló 3 acciones técnicas - que fueron:

- a. Reformas al Impuesto Sobre la Renta.
- b. Abrogaron de la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles; por la Ley de Impuesto al Valor agregado y la derogación de más de 50 Impuestos Especiales.
- c. La promulgación de una nueva Ley de Coordinación Fiscal. (85)

Sin embargo, en éste trabajo analizaremos únicamente la relacionada con la promulgación de la Nueva Ley de Coordinación Fiscal.

3.4 LOS CONVENIOS DE ADHESION

Como ya se pudo apreciar al estudiar la integración de los poderes fiscales que coexisten en nuestro -

sistema federal, la Constitución no delimita los poderes tributarios de la Federación, Estados y Municipios, por lo que para realizar los pretendidos objetivos del sistema nacional de coordinación fiscal fué menester que los legisladores buscaran un mecanismo que por un lado no lesionara la soberanía fiscal de la Federación y los Estados dentro del marco que la Constitución consagra, y que por otro lado permitiera la realización cabal y uniforme del sistema nacional de coordinación fiscal.

Para tal efecto, la Ley de Coordinación fiscal establece "que los estados que así lo deseen podrán convenir con la Federación en recibir participaciones a cambio de respetar las limitaciones a su poder tributario - establecidas en las leyes federales o en los convenios. Estos que se llaman "convenios de adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal" deben obligatoriamente celebrarse por la Federación con el estado que lo solicite" (86). A la presente fecha, todos los estados han celebrado dicho convenio que ha sido aprobado por sus legislaturas, pues implica restricciones a su poder tributario.

En la evolución de los sistemas tributarios federal y locales se observa que han sido diversos los mecanismos que se han utilizado para evitar el problema de la múltiple tributación interna en nuestro país. Mecanismos que han ido desde la separación expresa de ciertas

fuentes para atribuir las exclusivamente a la Federación, con la obligación de ésta de hacer partícipes a los esta dos, hasta la implementación de soluciones legislativas aisladas en las leyes que regulaban ciertos impuestos pa ra conceder también participaciones sobre el rendimiento de ellos a los estados y municipios.

También se han buscado acuerdos para que solo un nivel de gobierno u otro graven determinada materia, com partiendo el producto de su recaudación y delegando facultades en los estados para administrar determinados im puestos de interés común para la Federación y los Estados.

Según la Licenciada Carmen E. Beyer; "Se puede decir que es la apertura y el perfeccionamiento del procedimiento de participaciones en impuestos el que ha dado la pauta para equilibrar la presión fiscal de los sistemas Federal, Estatal y Municipal, derivada de la concurrencia impositiva." (87)

"La evolución de la coordinación fiscal ha ido de la mano con el crecimiento del sistema de participaciones. La coordinación fiscal ha recorrido una larga tra yectoria en nuestro país desde 1934 a la fecha. Comenzó con una proyección modesta y la desarrollado fórmulas de solución al problema de la concurrencia impositi va, que curiosamente no se refleja en el desgravamiento

en los textos legales de los Estados y de los Municipios pero que encuentran su primera manifestación en los convenios, que concertados con la Federación se han aprobado por las legislaturas locales." (88)

La Ley de Coordinación Fiscal en vigor, tomó experiencia de la evolución de los sistemas de participación relatados, viéndose los problemas y deficiencias que los mismos no lograban resolver, optándose por un nuevo sistema de participaciones que tiene como base para la adhesión al sistema de coordinación, la concertación de convenios que deben ser autorizados o aprobados según lo establece la propia Ley, por las legislaturas de los Estados y publicados, tanto en el Diario Oficial de la Federación, como en el Periódico Oficial del Estado y señala que la adhesión al sistema deberá llevarse a cabo íntegramente y no sólo en relación con algunos de los ingresos de la Federación.

Dichos convenios de adhesión conllevan una serie de documentos anexos que vienen a formar parte integrante del convenio de adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal.

Los anexos actualmente concertados se clasifican en forma secuencial del 1 al 4 y son los que a continuación se enlistan:

- a. Anexo al Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, relativo a la suspensión de impuestos estatales y municipales - en los términos vigentes a las restricciones - contenidas en el Artículo 41 y 42 de la Ley - del Impuesto al Valor Agregado en el año de 1980.

- b. Anexo 2 al Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, concertado únicamente con los Estados petroleros. Atañe a - las participaciones que tenían como origen la Ley del Impuesto al Petróleo y sus derivados. No tiene relación alguna con la suspensión o - derogación de gravámenes de los Estados y sus Municipios.

- c. Anexo 2 ó 3 al Convenio de Adhesión relativo a la suspensión del cobro de derechos en los Estados por la expedición de pasaportes provisionales. Este anexo deriva del desconocimiento en el ámbito internacional de los pasaportes - provisionales, que expedían las Entidades Federa - tivas y de la necesidad de ajustar a los tér - minos constitucionales el uso de la facultad que es privativa del gobierno federal.

- d. Anexo 3 ó 4 al Convenio de Adhesión al Sistema

Nacional de Coordinación Fiscal, celebrado para la suspensión o derogación de los gravámenes a la agricultura y a la ganadería, así como al comercio, cuando se enajenan animales o vegetales y los productos alimenticios que integran la canasta básica alimentaria. Este anexo tuvo como origen la determinación de los gobiernos de los Estados de apoyar el programa del gobierno federal relativo al Sistema Alimentario Mexicano. También se suprimen las ca setas fiscales.

- e. Anexo 4 ó 5 al Convenio de Adhesión, relativo a formas al clausulado para establecer la nueva mecánica de distribución del Fondo Financiero Complementario y del Fondo de Fomento Municipal y para ajustar la suspensión de gravámenes estatales o municipales de acuerdo con las reformas que tuvo la Ley del Impuesto al Valor Agregado para 1981, en los artículos 41 y 2°. A la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Como se puede apreciar, los referidos anexos se traducen en una limitación a los poderes tributarios de los estados a cambio de recibir una participación proporcional de los Fondos que integran el sistema nacional de coordinación fiscal.

Especial mención merece el caso del Distrito Federal, el cual siendo una entidad federativa, no requiere de la elaboración de convenio de adhesión por la razón de que en su caso coinciden sus poderes legislativos con los de la federación, en virtud de lo cual quedó coordinado al sistema nacional de coordinación fiscal por decisión expresa del Congreso de la Unión, con base a la que se ha elaborado un acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Departamento del Distrito Federal para su coordinación en impuestos federales.

Este acuerdo tiene un anexo de 28 de diciembre de 1979 y un acuerdo que lo modifica y adiciona de 9 de septiembre de 1981, en el primero se establece la afectación de los impuestos que tiene la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, señalando su suspensión. De igual manera acontece en el acuerdo que lo modifica y adiciona, ya que en este último se contienen también los nuevos procedimientos para la distribución del Fondo Financiero Complementario de Participaciones y el señalamiento en términos genéricos de las nuevas limitaciones originadas a las facultades en materia impositiva que señala la ley del impuesto al valor agregado y que entraron en vigor el 1° de enero de 1981.

Uno de los puntos álgidos de la coordinación fiscal lo constituye el de la suspensión en el cobro de im-

puestos locales que las entidades federativas tienen que adoptar a cambio de recibir las participaciones de impuestos federales establecidas en el sistema nacional de coordinación fiscal. A este respecto, considero que es fundamental la prudencia de los funcionarios fiscales federales y locales para la aplicación y elaboración de convenios de adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal puesto que del abuso de este instrumento se puede incurrir en lesionar a la soberanía de las entidades federativas en áreas de una simplificación del sistema impositivo federalizándose de esta manera la mayoría de las fuentes impositivas.

No obstante lo anterior, esa parece ser la idea de las autoridades fiscales federales, es decir globalizar - la mayor cantidad de ingresos tributarios posibles en favor de la Federación, nulificando o disminuyendo los poderes tributarios estatales, ideas que encontramos en la transcripción de los siguientes textos elaborados por el Licenciado Roberto Hoyo: "Es indudable, sin embargo, que la tendencia en materia de potestad legislativa tributaria ha sido la de centralizar, lo que ha permitido la simplificación y modernización de todo el sistema fiscal de la República..." (89) "Centralización legislativa y descentralización administrativa, en cuidadoso equilibrio - constituyen otro logro del desarrollo federalista mexicano" (90)

Los tratadistas hacendarios que estudian la coordinación fiscal pertenecen a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que no es temerario aseverar que en consecuencia sus ideas se identifican plenamente con los criterios de las autoridades fiscales federales.

Dichos autores consideran que no existe lesión alguna de las soberanías estatales en razón de que son los estados los que en uso de su potestad pública asumieron convencionalmente el restringir su poder tributario, y señalan como altamente provechoso la celebración de los convenios de adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal por dos razones fundamentales: La primera consistente en la simplificación del sistema fiscal nacional, ya que en dicha virtud se homogenizan los sistemas fiscales estatales haciendo más fácil el cumplimiento de obligaciones fiscales a los contribuyentes y unificando criterios aplicables. Lo anterior se ha traducido en la derogación o suspensión de casi 500 impuestos estatales. La segunda razón la constituye a juicio de estos tratadistas, la mayor dinámica en la recaudación de impuestos federales, es decir que la recaudación de los impuestos federales crece más rápido proporcionalmente, respecto a la recaudación de impuestos locales, lo que se traduce en un enriquecimiento y consolidación de las finanzas locales y municipales.

Asimismo, los referidos tratadistas señalan que aun que los poderes tributarios locales se han visto centrali

zados, en contrapartida se han descentralizado los poderes administrativos al delegar la federación, en forma cada vez más amplia, facultades en los estados para administrar impuestos federales. Esto se ha realizado a través de los "convenios de colaboración administrativa" celebrados entre las tesorerías de los estados y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Creo sin embargo, que a pesar de ser plenamente válidas y respetabilísimas las opiniones anteriores, en el fondo, se está condenando a una atrofia indefinida de los poderes tributarios estatales, en funciones que de suyo le corresponden con lo cual al quedar centralizadas estas funciones, se estará en peligro de dañar las soberanías locales, puesto que no tendrían plena autonomía financiera, y pasarán a depender totalmente de las decisiones federales. Por otro lado, como ya lo expresamos en otro punto de este trabajo, la coordinación fiscal debe ser considerada como un instrumento más de fortalecimiento del federalismo, sin embargo no debe ser el único, adicionalmente como ya se estudió en el primer capítulo de este trabajo, un estado federal como el nuestro supone la coexistencia de los diversos poderes soberanos y la postura de los tratadistas hacendarios estudiados conllevaría a la desaparición de hecho de uno de estos poderes soberanos y la superposición de un poder único federal con lo que ya no se estaría en presencia de un estado federal.

La coordinación fiscal tiene muchísimos aspectos positivos para los cuales se presenta como la solución idónea a problemas derivados de una estructura federal, pero no debe abusarse en la implantación de este sistema - pues aparentemente sería la solución fácil a los escollos del estado federal. Creemos que respecto a los problemas que plantean los poderes tributarios de los Estados, estos podrían solucionarse no únicamente vía la coordinación fiscal, sino que los mismos tendrán que irse desarrollando, corrigiéndose, evolucionando y simplificándose sin tener que fatalmente resignarse a desaparecer o a ser letra muerta.

3.5 LOS ORGANOS DE LA COORDINACION FISCAL

Elementos necesarios dentro del sistema nacional de coordinación fiscal lo son los órganos formados por los funcionarios de las haciendas locales y federal, los cuales permiten fijar criterios generales uniformes en materia de coordinación a la vez que le imprimen una mayor dinámica en el desarrollo y evolución al sistema de coordinación fiscal.

"La nueva Ley de Coordinación Fiscal institucionaliza legalmente los órganos de la coordinación, que de hecho habían venido operando en forma irregular hasta 1972 y ya normalmente desde esta fecha, en que se realiza la

Primera Reunión Nacional de Tesoreros Estatales y Funcionarios Fiscales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público." (91)

Anteriormente a la promulgación de la Ley de Coordinación Fiscal vigente, ya existían dichos órganos, más sus funciones como organismos técnicos auxiliares, eran más que nada de apoyo y estudio. A éstos órganos se debieron importantes acuerdos y reformas instituidos en los antiguos convenios, hasta 1979, y numerosos estudios y ponencias en materia de la administración de los impuestos coordinados y de las leyes fiscales federales.

La experiencia anterior a la Ley de Coordinación Fiscal vigente indicó la necesidad de instituir legalmente dichos órganos dotándolos de ciertas atribuciones a fin de que sus resoluciones pudieran obligar formal y materialmente a las partes.

Según el Licenciado Roberto Hoyo, esta institucionalización de los órganos representa un logro más de la coordinación fiscal en favor de los estados por que "ha provisto a autoridades estatales y federales de un foro permanente de diálogo y negociación, como acaso no existe en ninguna otra área gubernamental de los dos niveles"

(92)

La Ley de Coordinación Fiscal en su Artículo 16 es-

tablece estos órganos que son:

- . La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales
- . La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales
- . El Instituto para el Desarrollo de las Haciendas Públicas (INDETEC)

3.5.1. La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales

Las Reuniones Nacionales de Funcionarios Fiscales "son el órgano supremo de la Coordinación Fiscal y del Sistema Nacional que la Ley respectiva creó." (93)

Dichas reuniones se celebran anualmente y en ella "culminan los estudios y se toman las decisiones que determinan la marcha de la coordinación fiscal" (94). A este órgano le corresponde entre otras atribuciones, según lo establece el Artículo 19 de la Ley de Coordinación Fiscal:

Fr. IV.- "Proponer al Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y a los gobiernos de los Estados, por conducto del titular de su órgano hacendario las medidas que estime convenientes para actualizar o mejorar el sistema nacional de coordinación fiscal", con base en los estudios de la co-

misión permanente y en las ponencias presentadas en el seno de la Asamblea General.

3.5.2 La Comisión Permanente

Si bien, las Reuniones Nacionales de Funcionarios Fiscales son el órgano supremo del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, la médula del mismo está constituido por la Comisión Permanente. Esta comisión se reúne bimestralmente y está integrada por ocho tesoreros y el Secretario de Hacienda y Crédito Público al que substituye en caso de ausencia el Subsecretario de Ingresos.

"La Comisión es un órgano consultivo y de estudios. A ella llegan opiniones sugerencias y estudios del área federal y estatal; de ella parten iniciativas y recomendaciones para conocimiento del órgano deliberante y resolutivo por excelencia, como son las Reuniones Nacionales de Funcionarios Fiscales, a las que la Comisión Permanente como totalidad y sus grupos especializados de trabajo dan cuenta." (95)

Si bien la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se ha reservado en materia de administración de los impuestos coordinados al aspecto normativo y la resolución de ciertos recursos, el permanente contacto de los funcionarios fiscales de los dos niveles, a través de la Comi-

sión Permanente, ha permitido que aún en este campo los criterios se compartan y se afinen. Paulatinamente, también, las reformas fiscales federales que se generan en las áreas respectivas de la Subsecretaría de Ingresos son conocidas, evaluadas y discutidas en la Comisión Permanente, como ocurrió recientemente con el Proyecto de Ley Federal de Derechos, la coordinación fiscal en éstos y otros proyectos hacendarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con lo cual, anticipadamente, se produce un consenso que agiliza la discusión y el voto de las Reuniones Nacionales por lo que atañe a la coordinación.

La Nueva Ley de Coordinación Fiscal de 1980, establece en su articulado las facultades que le corresponden a la Comisión Permanente cuando dice que:

"Artículo 21.- Serán facultades de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales:

- I. Preparar las Reuniones Nacionales de Funcionarios Fiscales y establecer los asuntos de que deban ocuparse.
- II. Las demás que la encomienda la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los titulares de los órganos hacendarios de las entidades.

3.5.3. El Instituto para el Desarrollo de las Haciendas Públicas

Este Órgano de la coordinación Fiscal proporciona apoyo técnico e informativo a las entidades federativas y municipios, funcionando como una constante fuente de recepción y análisis de las experiencias de la coordinación fiscal para en base en ello formular sugerencias a través de las reuniones de funcionarios fiscales o bien de la Comisión Permanente.

3.6 LOS FONDOS DE PARTICIPACION

Una vez que ya hemos analizado los conceptos de coordinación fiscal, la forma en que ésta opera, así como los órganos de esta figura, pasaremos por último a analizar la integración de los distintos fondos de participación que lo conforman al sistema nacional de coordinación fiscal, así como la mecánica de su distribución.

"El término Fondo utilizado en la Ley, no significa que se trate de una separación o acumulación de recursos que posteriormente se destinen a determinado fin. En la Ley, los fondos no son más que una etapa en un procedimiento de cálculo, ya que, determinado el monto mensual de los fondos simultáneamente se calculan las participaciones que corresponden individualmente a las entidades y se procede, de inmediato a su pago." (96)

Antes de adentrarnos al estudio de este sistema - creemos muy conveniente dejar bien establecido el concepto de las participaciones y su caracterización jurídica dentro de la institución de la coordinación fiscal.

En la obra de la "Coordinación Fiscal en México" publicado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se establece "Podemos entender por participaciones las prestaciones periódicas que en una economía financiera pública hace a otra u otras de su propio ingreso en cumplimiento de un convenio o de la Ley". (97)

Estas participaciones tienen un carácter eminentemente compensatorio puesto que responden a la contraprestación que una economía financiera pública hace a la otra, consistente en la suspensión o derogación por parte de esta última de uno o varios supuestos impositivos, con propósitos de evitar la concurrencia sobre la misma fuente o con otros fines.

En sí, al tomar vigor la nueva Ley de Coordinación Fiscal, se estableció un nuevo régimen de participaciones que sustituyó al vigente hasta el año de 1979 que ya ha sido reseñado previamente en el presente capítulo. Las características principales del mismo quedan señaladas a continuación:

Ya no se hace el distingo entre impuestos federales participables y no participables. Hasta 1979 se ha

había seguido diversos criterios para seleccionar los impuestos participables: a veces para evitar la doble tributación entre la Federación y los Estados sobre una misma fuente, como en los impuestos federales sobre ingresos mercantiles, uso y tenencia de automóviles o sobre el envasamiento de bebidas alcoholicas; en ocasiones compartir con los Estados la recaudación procedente de la explotación de riquezas nacionales, como el petróleo, la minería o la explotación forestal; en otros casos, se buscaba preponderantemente resarcir a los Estados la pérdida de recursos fiscales que sufrían como consecuencia de la necesidad de uniformar, "federalizando", los gravámenes sobre ciertas actividades, como en el caso de los impuestos sobre producción y consumo de cerveza o sobre tabacos labrados.

Nunca se había pensado otorgar participaciones sobre ciertos impuestos federales, como los impuestos al comercio exterior y algunas sugerencias como las de las Convenciones Nacionales Fiscales para que se participara el impuesto sobre la renta, nunca fueron atendidas, (salvo el caso del impuesto al ingreso global de los causantes menores, de poca significación recaudatoria). Se consideraba que había ciertos impuestos que, por sus características, debían o podían ser compartidos y otros que por sus cualidades intrínsecas debían ser aprovechados exclusivamente por la Federación. Para que un impuesto federal fuera o no participable, se pretendía se

quir criterios "cualitativos", pero tales criterios nunca fueron ni homogéneos, ni se aplicaban en forma consistente." (98)

Este nuevo sistema de participaciones funciona a través de tres fondos de naturaleza y composición distintas que son:

- . El Fondo General de Participaciones
- . El Fondo Financiero Complementario de Participaciones.
- . El Fondo de Fomento Municipal

De los anteriores conviene resaltar que el más importante por su magnitud es el Fondo General de Participaciones que representa el 17.48% de la recaudación Fiscal Federal, el Fondo Complementario opera en sentido inverso al Fondo General con el efecto en cuanto a la distribución de participaciones para beneficiar a los estados con un menor desarrollo relativo y que por lo mismo el porcentaje que les corresponde del Fondo General es menor con respecto a los de otros Estados. Por último, el Fondo de Fomento Municipal es el de más reciente creación por adición del Artículo 2° A de la Ley de Coordinación Fiscal, a partir de enero de 1981. A continuación estudiaremos con mayor detenimiento cada uno de estos Fondos.

3.6.1 El Fondo General de Participaciones

Como ya lo señalamos este Fondo es el de mayor importancia, dada su magnitud, pues de casi el 20% de la recaudación total fiscal federal que se participa a los Estados y Municipios a través de los tres Fondos que conforman el sistema nacional de coordinación fiscal, el 17% de los mismos se distribuye por medio de este Fondo y el 3% restante por medio del Fondo Financiero Complementario y del Fondo de Fomento Municipal.

La base para el cálculo de este Fondo la constituye "los ingresos totales anuales que obtenga la Federación por concepto del impuesto, según lo establece el Artículo 2º, Fracción I de la Ley de Coordinación Fiscal.

Dicha Frase tiene sus excepciones según lo establece el Licenciado Roberto Hoyo (99), las cuales trataremos de sintetizar:

- a. No incluye la recaudación de los impuestos adicionales al comercio exterior, en razón de que por Ley estaban destinados a las Juntas Federales de Mejoras Materiales que ya desaparecieron, pasando sus obras a los Municipios, los que a cambio reciben una participación del 95% sobre los mismos impuestos, de acuerdo a lo establecido en la Ley Aduanera.

- b. La recaudación que se toma en cuenta para efectos de determinar la base es la pagada; no la causada ni la determinada, ni liquidada, ni la autorizada para ser cubierta en parcialidades mientras éstas no queden efectivamente pagadas de acuerdo a lo establecido en el Artículo 8° de la Ley de coordinación fiscal.
- c. En los casos de recaudación "virtual", cuando la cantidad a pagar por el contribuyente se ve disminuída por estímulos fiscales otorgados por la Federación como los CEPROFIS, se considera el monto de éstos como recaudación efectiva pues la Ley de Coordinación Fiscal dispone en el segundo párrafo del artículo 8° que "sólo la Federación otorgará estímulos fiscales en relación con los ingresos federales los cuales afectarán exclusivamente la percepción neta de la Federación".
- d. De la base de cálculo de este Fondo también se excluye el importe de las devoluciones a compensaciones de impuestos federales. En todo caso la devolución de impuestos es recaudación no obtenida en definitiva y afecta, por tanto a la base de cálculo de impuestos totales obtenidos por la Federación. El mismo efecto presenta la compensación pues disminuye el ingreso de la Federación-

- e. También forman parte de este Fondo los recargos y multas por infracción a las leyes fiscales, - en las proporciones que se establezcan en los - convenios. A este respecto podemos señalar que en los convenios de adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal se ha establecido - que sobre estos conceptos se apliquen los mismos porcentajes utilizados para el cálculo de - los Fondos.

El Artículo 2º, Fracción I de la Ley de Coordinación fiscal establece que el Fondo General de Participaciones se constituye con "el 13% de los ingresos anuales que obtenga la Federación por concepto de impuestos. "Dicho 13% a que se refiere la Ley que aprobó el Congreso de la Unión, a fines de 1978, representa, con un ligero incremento, la proporción que en los ingresos totales de la Federación representaba el total de participaciones pagadas a las Entidades Federativas". (100)

Como año base para el cálculo de porcentaje de participaciones federales de impuestos se adoptó el de 1979 de acuerdo al Anexo 1 al convenio de Adhesión, en sustitución al de 1978 que establecían los artículos transitorios de la Ley de Coordinación Fiscal. "Ello se debió a que varios Estados expresaron a la Federación la conveniencia de tomar como base el año 1979, porque en el habían obtenido mejores recaudaciones..." (101)

Esta base general del 13% establecida en la Ley se vió incrementada por diversos conceptos como un resarcimiento adicional en favor de los estados por la derogación o suspensión de los gravámenes locales o municipales que hasta antes del funcionamiento de este régimen de participaciones concurrían con otros impuestos federales.

Conviene recalcar que el 13% corresponde únicamente a la equivalencia de las participaciones que tradicionalmente la Federación otorgaba a estados y municipios y los incrementos al mismo restituyen a las mismas entidades por la supresión de gravámenes al adherirse al sistema nacional de coordinación fiscal.

Estos incrementos fueron:

- a. Por concepto de impuestos suspendidos o derogados al entrar en vigor la Ley de Coordinación Fiscal el 1.58% que representa la totalidad de la recaudación estatal y municipal en el año de 1979 respecto de los ingresos federales totales en el mismo año.
- b. Por tratamiento especial dado a los estados petroleros 0.69%.
- c) Por gastos de administración el 0.35%, se estableció como una compensación por los gastos de administración que percibían los estados como -

un ingreso adicional a las participaciones por las labores que realizaban de recaudación y administración de los mismos.

- d. Como consecuencia de apoyo fiscal al Sistema Alimentario Mexicano 1.27%. Dentro del Plan Global de Desarrollo 80-82 quedó incluida la promoción del SAM, ésto en el campo Fiscal se tradujo en el convenio entre los gobiernos Federal y estatales en el sentido de que los estados que dejaran en suspenso sus gravámenes a la agricultura, ganadería y pesca y sobre la canasta básica de alimentos, les sería repuesta la recaudación que perdieran por el gobierno Federal a través del sistema nacional de coordinación fiscal.
- e. Por la suspensión del cobro de derechos de pasaporte el 0.02% como restitución a los estados - por el monto de derechos por expedición de pasaportes, en razón de que los expedidos por los estados frecuentemente no eran reconocidos en el extranjero, reservándose la expedición de estos documentos a la federación a través de la Secretaría de Relaciones Exteriores.
- f. A partir de 1981 se introdujeron reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, limitándose la facultad a los estados de gravar los intere-

ses generados por títulos de crédito y los productos o rendimientos derivados de su propiedad o enajenación, así como el uso o goce temporal de casa habitación, con lo cual se incrementó - el Fondo General en un 0.02%.

Lo anterior arrojó un porcentaje de 16.98% para el año de 1981. Se han hecho otras variaciones al porcentaje de este Fondo como consecuencia de ajustes en montos de recaudación federal "porcentaje que para 1985, considerando todos los resarcimientos y la coordinación en de rechos representará el 17.48%. (102)

"Cuando los estados se acogen a una línea especial de convenio llamada "Coordinación en derechos" el Fondo - General se calcula para ellos con medio punto porcentual más, o sea 17.48% en vez de 16.98%. (103)

Consiste esta línea en invitar a los estados a que abandonen ciertos ingresos conocidos como "derechos" pero que en sí consisten en verdaderos impuestos como lo son las cantidades que se cobran por la expedición de una licencia para funcionamiento de algún establecimiento comer cial y sus renovaciones, que son servicios prestados por el estado y que no representan utilidad alguna.

Otra línea adicional es la llamada "coordinación en inmuebles" que no opera de la misma manera que las otras

formas de coordinación, pues es la Federación la que deja en suspenso uno de sus impuestos, el que grava la adquisición de inmuebles, en el territorio de los estados que adoptan los lineamientos básicos de la legislación federal en cuanto a base, desgravamiento y tasa. Las entidades coordinadas obtienen como incentivo el percibir el 80% del impuesto federal sobre uso y tenencia de vehículos (excepto aviones) que todos los estados administran.

El haber establecido el Fondo con base en un porcentaje de la recaudación tributaria federal total ha determinado que anualmente crezca el monto del resarcimiento a las entidades, pues éste sigue la dinámica de la recaudación federal.

La distribución de participaciones del Fondo General, "ha tenido dos momentos, uno de carácter transitorio, que estuvo vigente durante los años de 1980 a 1983 y que determinaba que las entidades federativas recibirían un porcentaje igual al monto de las participaciones que hubieran recibido en 1979, más el que le correspondiera por los impuestos y derechos que dejaren en suspenso a partir de 1980, con motivo de la armonización delegada de los impuestos federales" (104)

A partir de 1984, estos factores de distribución del Fondo General cambió sustancialmente. Para calcular éstos se requiere la información que los contribuyentes

proporcionan en sus declaraciones mensuales y anuales de los impuestos asignables.

Son impuestos asignables de acuerdo a lo establecido en los convenios de adhesión; el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Sobre Producción y Servicios, el Impuesto sobre Enajenación de Automóviles Nuevos, el Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos, excepto aeronaves, el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado - determinado presuntivamente por las autoridades fiscales a contribuyentes menores, el Impuesto sobre la Renta que se cubra conforme a bases especiales de tributación establecidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas generales aplicables a personas físicas - que se dediquen a la Agricultura, Ganadería y Pesca, las retenciones del Impuesto Sobre la Renta por la prestación de servicios personales subordinados a que estén obligados los contribuyentes menores y las personas físicas sujetas a las mencionadas bases y el Impuesto sobre Erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, a que estén obligados los contribuyentes menores y las personas físicas - citadas.

A dichos gravámenes se les denominan asignables en virtud de que, el contribuyente en su declaración asigna la recaudación a favor de las entidades en donde realiza

sus actividades económicas, independientemente de donde cu
lra el impuesto correspondiente.

En la labor de recepción, captura, revisión, verifi
cación y valuación de la información proveniente de las -
declaraciones de los contribuyentes, la Secretaria de Ha-
cienda se apoya en procesos computarizados, los cuales dan
una gran consistencia técnica a la información y validez -
objetiva al desarrollo para el cálculo de factores de dis-
tribución a través de la fórmula señalada en el Artículo
3° de la Ley de Coordinación Fiscal que establece lo si- -
guiente:

"La cantidad que a cada entidad corresponda en el -
Fondo General de Participaciones, después de deducir el 3%
de su importe para adicionarlo al Fondo Financiero Comple-
mentario de Participaciones, se determinará conforme a las
reglas siguientes :

- I. La entidad recibirá anualmente hasta una canti
dad igual a la suma que le hubiera correspondi
do en el Fondo en el año inmediato anterior..

- II. Adicionalmente, percibirá la cantidad que re-
sulte de aplicar el coeficiente que se determi
ne, conforme a los incisos siguientes, al mon-
to del incremento que tenga el Fondo General -
en el año para el que se hace el cálculo, en -

relación con el año precedente

- a) La suma de las participaciones que correspondan a la entidad proveniente del Fondo General de Participaciones, en el segundo año anterior, a aquél para el que se efectúa el cálculo, se dividirá entre la recaudación federal obtenida en la entidad en el cuarto año anterior, respecto del cual se efectúa el cálculo

- b) El monto de la recaudación federal obtenida en la entidad en el tercer año anterior a aquél para el que se haga el cálculo, se dividirá entre la recaudación federal percibida en todo el país en dicho tercer año.

En todos los casos en que este artículo menciona recaudación federal, se entenderá exclusivamente la que se obtenga por impuestos federales cuyo origen por entidades sea plenamente identificable. No se considerará identificable el origen por entidades de los impuestos al comercio exterior".

Esta fórmula para el cálculo de los coeficientes de participación se halla estructurada de tal manera que premia el desarrollo económico y el esfuerzo fiscal de los estados.

"En efecto, en 1984, primer año en que se calcularon los factores mediante la aplicación de la fórmula, nueve entidades que registraron los incrementos porcentuales más altos en la recaudación total asignable, incrementaron automáticamente su factor de distribución. Para 1985, 22 entidades, que aumentaron su factor, también registraron incrementos más significativos en la recaudación total asignable" (105)

De conformidad con la Ley de Coordinación Fiscal, las participaciones que mensualmente se pagan de los Fondos General y Financiero Complementario, tienen un carácter provisional y se liquida el ejercicio fiscal en forma definitiva dentro de los cinco meses siguientes a cada año para lo cual se utiliza la información de la Cuenta Pública Federal.

3.6.2 El Fondo Financiero Complementario

El Fondo Financiero Complementario de Participaciones fué establecido en la Ley de Coordinación Fiscal y no tiene precedente en nuestro Derecho Positivo a diferencia del Fondo General que constituye actualmente el último grado de evolución de los sistemas de participación que existen y operaban hasta 1979.

"Su propósito esencial es el de redistribuir participaciones tratando de favorecer en mayor medida a las entidades que obtienen menos participaciones del Fondo General." (106)

Como se pudo apreciar, los estados que obtienen mayor beneficio del Fondo General, son aquellos en los que se generan mayores impuestos asignables, que por razón natural, son los que han alcanzado un mayor grado de desarrollo.

Existe un antecedente muy próximo de este Fondo, - pues en 1978 la Federación con el objeto de coadyuvar al mejoramiento de la situación financiera de los estados - menos favorecidos por el anterior sistema de participaciones destino 1,000 millones de pesos para que se distribuyeran entre los estados en proporción inversa al beneficio recibido en el pago de participaciones, es así - como se adoptó en la nueva Ley de Coordinación Fiscal la idea de crear el Fondo Financiero Complementario.

Este Fondo se inició con el 0.37% de la recaudación tributaria federal total. Las modificaciones que han hecho desarrollarse al sistema nacional de coordinación fiscal, así como el resultado conjunto, proveniente de la desición de los estados de aportar a este Fondo el 3% de sus participaciones en el Fondo General y el compromiso de la Federación de contribuir al mismo con una cantidad igual a la aportada por los Estados, hace que - su importancia actual sea de 1.50% respecto del ingreso federal total.

"Los factores de distribución del Fondo Financiero

Complementario y del Fondo de Fomento Municipal se calculaban hasta 1983 utilizando datos del Fondo General, el número de habitantes, el gasto corriente federal en educación y los apoyos que otorgaba el Gobierno Federal." (107)

Para 1984 se diseñó un nuevo esquema de distribución dada la complejidad de la anterior fórmula, respecto del Fondo Financiero Complementario, con objeto de hacer llegar mayores recursos a las entidades de menor desarrollo relativo. De acuerdo a esta fórmula las participaciones se distribuyen entre todos los estados en proporción inversa a las participaciones que por habitante recibe cada una de ellas en el Fondo General.

Como se ve, este Fondo más que nada tiende a equilibrar, tomando en cuenta el número de habitantes de cada estado, las necesidades financieras de las entidades federativas, por los desequilibrios creados por la distribución del Fondo General.

3.7 LA HACIENDA MUNICIPAL

En el presente punto de este capítulo, adicionalmente a tratar la conformación y operación del Fondo de Fomento Municipal como el último de los medios de participación que comprende, el sistema nacional de coordinación fiscal, considero muy conveniente, dada la estre-

cha relación que tiene este tema, tratar brevemente los antecedentes y panorama actual que guarda el municipio en su aspecto fiscal, tomando en consideración las recientes reformas constitucionales al Artículo 115 de nuestra Carta Magna que pretenden fortalecer a este Órgano competente - de nuestro sistema federal.

En primer lugar y a efecto de dar continuidad al presente trabajo, analizaremos brevemente al Fondo de Fomento Municipal como el tercero y último de los mecanismos - de participación del sistema nacional de coordinación fiscal.

3.7.1 El Fondo de Fomento Municipal

El Fondo de Fomento Municipal nació ante la observación de que un impuesto adicional sobre el general de exportación, el cual ha estado destinado al mejoramiento de las poblaciones en los que se encuentran aduanas marítimas o fronterizas, tratándose de petróleo beneficiaba a un municipio por el que se han realizado las exportaciones petroleras. Gradualmente se fue disminuyendo este privilegio del "municipio exportador" y el impuesto adicional, que hoy es un derecho adicional de 5% sobre el de extracción de petróleo exportado, constituye el Fondo de Fomento Municipal. Este Fondo se distribuye entre los Estados conforme las mismas reglas del Fondo Financiero y está destinado en su totalidad a los municipios. Las legislaturas de los estados dictan las reglas generales con

forme a las cuales se debe hacer la distribución a los municipios.

El Fondo de Fomento Municipal equivale aproximadamente al 0.50% de la recaudación federal total. Sigue ligado a las contingencias de la exportación petrolera. Prudentemente debería sustituirse en alguna forma futura por un porcentaje sobre la recaudación federal.

3.8. EL MUNICIPIO

En el régimen federal mexicano la competencia o potestad municipal se encuentra consignada en el Artículo 115 constitucional. La organización de los estados es autónoma y dentro de ellos su estructura político-administrativa fundamental es el municipio.

Las características del municipio de acuerdo a lo dispuesto por el Artículo 115 de la Constitución, son, de acuerdo a lo señalado por las Licenciadas Carmen E. Beyer y María Jesús de Miguel, las siguientes:

- "1. Tiene personalidad jurídica propia, patrimonio y libre disposición de su hacienda.
2. Está administrado por un ayuntamiento de elección popular directa, y no hay autoridad intermedia entre éste y el gobierno del estado.
3. Tiene a partir de 1984 a su cargo con el con--

curso de los estados, cuando así sea necesario, la prestación de los servicios públicos de agua potable, alcantarillado, alumbrado público, limpia, mercados y centrales de abasto, panteones, rastro, parques y jardines, seguridad pública y tránsito, así como los que las legislaturas locales les determinen en base a su capacidad administrativa y financiera.

4. Son sujetos activos de la relación jurídico-tributaria porque el Artículo 31, Fracción IV de la propia Constitución establece la obligación para los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos de la Federación, estados y municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que lo dispongan las leyes." (108)

El municipio no está dotado de poder legislativo tributario propio, sino que es el congreso local el que determina cuales serán las contribuciones a que tiene derecho.

La hacienda de los municipios se encuentra integrada con los rendimientos de los bienes que les pertenecen, con las contribuciones que las legislaturas locales establezcan a su favor, y con las participaciones federales decretadas a su favor, las que representan cerca del 90% de los ingresos municipales.

3.8.1. Las Participaciones Municipales

En el sistema nacional de coordinación fiscal encontramos tres clases de participaciones en favor de los municipios. "La más significativa por su cuantía es la que deriva del Artículo 6º, de la Ley de Coordinación Fiscal, - conforme a la cual reciben el 20% como mínimo de las participaciones que perciben los estados a través de los Fondos General y Financiero Complementario. La segunda la establece el Artículo 2º A y la constituyen los ingresos que - se distribuyen exclusivamente entre los municipios y que - derivan del Fondo de Fomento Municipal creado a partir de enero de 1980, y la tercera proviene de participaciones - por impuestos adicionales al comercio exterior pagadas directamente por el Gobierno Federal." (109)

Los resultados de este nuevo régimen de participaciones han sido altamente benéficos para los municipios, pues basta comparar las cifras obtenidas, ya que en 1979 el monto de las participaciones pagadas a los municipios fué de 6,993 millones de pesos, mientras que en 1984 ascendieron a la cantidad de 152,485 millones de pesos, representando un incremento en ese lapso de aproximadamente el 2000%.

Al tratar los incrementos al Fondo General de Participaciones señalamos brevemente el beneficio que obtienen los estados al convenir con la Federación al adoptar

la "coordinación en derechos", la cual independientemente del incremento del 0.50% al Fondo General en favor de dichos estados, beneficia a los municipios del mismo estado coordinado, pues se triplica el Fondo de Fomento Municipal en favor de los mismos municipios.

Adicionalmente a estas participaciones, los municipios tienen la posibilidad de recaudar otros recursos, los cuales a continuación señalamos.

1. Cobro de multas administrativas. "Con fundamento en el Artículo 115 constitucional y de una adición al Artículo 13 de la Ley de Coordinación Fiscal en vigor a partir del 1° de enero de 1985, los municipios del país se encargan del cobro de toda clase de multas impuestas por autoridades administrativas de la Federación, que no sean de carácter fiscal". (110)
2. Cobro de Derechos de la Zona Federal marítima terrestre con vigencia a partir del 1° de enero de 1984, las autoridades fiscales de la Federación y estados con zona marítimo-terrestre convinieron en que sus municipios ejerzan las funciones operativas de recaudación, comprobación, determinación y cobranza en los términos de la Ley Federal aplicable de los derechos a pagar por el otorgamiento de concesión para el

uso o goce de dicha zona, de los cuales dichos municipios participan en un 40% de lo recaudado.

3. Impuesto Predial.- La propiedad o posesión de inmuebles puede ser objeto de impuesto predial por parte de la federación estados y municipios de acuerdo a la Constitución. Sin embargo, tradicionalmente se ha considerado a este tributo como propio de los estados y municipios, absteniéndose la federación de concurrir en este campo. Recientemente, con la Reforma al Artículo 115 de nuestra Constitución, se reserva este gravamen en forma definitiva en favor de los municipios, tal y como lo señala el inciso a) de la Fracción IV de dicho Artículo.

4. Traslación de Dominio de Bienes Inmuebles. Es este recurso también se estableció en favor de los municipios con base al mismo fundamento del párrafo anterior, refiriéndose este precepto a los impuestos o contribuciones, inclusive con tasas adicionales, que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Es muy importante no confundir este ingreso con el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles que es de origen Federal y que ya se vió como opera al coordinarse los es tados con la Federación en el cobro de este impuesto, p ués el presente punto se refiere a impuestos locales de la misma naturaleza. Independientemente del comentario anterior, es de verse como en realidad el impuesto federal es el que prevalece, pues al coordinarse estados y federación en la línea opcional de "coordinación de in muebles", las legislaturas locales adoptan los lineamient os del impuesto federal sobre objeto, sujeto, base y t a. Se suspende el cobro del impuesto federal, co nstitu yéndose así un doble beneficio en favor del municipio p ués por un lado los estados coordinados perciben el 80% de la recaudación del Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos (salvo aeronaves) del cual participan sus muni cipios como mínimo en un 20% y por otra parte, perciben la recaudación de los impuestos decretados por las legis laturas locales sobre la propiedad inmobiliaria.

Con relación a estos dos últimos ingresos municipa les comentados, es pertinente mencionar que por lo re ciente de estas modificaciones constitucionales, la mayo ría de los municipios no se encuentran aún capacitados para la recaudación y administración de estos ingresos, p ués requieren estas funciones de una amplia infraestruc tura administrativa que es imposible que se forme en un

breve lapso. En razón de esta circunstancia, el propio Artículo 115 constitucional en el último párrafo del inciso a) de la Fracción IV, señala lo siguiente:

"Los municipios podrán celebrar convenios con el estado para que este se haga cargo de algunas funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones" (refiriéndose a las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria).

Con lo que se estableció un mecanismo de auxilio a los municipios que carecen de capacidad para la gestión administrativa.

A este respecto hay que mencionar que lo anterior ha propiciado el establecimiento de sistemas de coordinación locales que imitan al establecido en la Ley de Coordinación Fiscal.

3.8.2 La Reforma del Artículo 115 de la Constitución.

Por último nos avocaremos a semblantar lo que a mi juicio constituye uno de los pasos más recientes y positivos del fortalecimiento del federalismo, con lo que en parte se corrigen las tendencias centralistas en materia fiscal que impulsaron en algún momento la actividad de legisladores y funcionarios hacendarios federales

como ya lo hemos dejado establecido en otro pasaje anterior de este trabajo.

Lo altamente positivo de esta reforma constitucional, lo es el reconocimiento de la real postura del municipio desde 1917, en el cual existía una fuerte contradicción, pues por una parte se establecía el municipio libre, y por el otro se le negaron los medios para que en realidad tuvieran esa libertad. Esta reforma cortó de = tajo algunas de estas deficiencias que en el aspecto de las finanzas públicas se tradujo en proponer a darles autonomía financiera mediante la reserva de determinados ingresos a su favor. El contenido de esta importantísima reforma la podemos sintetizar en los siguientes puntos:

1. Se le asignan al municipio la prestación de determinados servicios públicos, los cuales pueden constituir fuentes adicionales de recursos mediante el establecimiento, por las legislaturas estatales, de derechos por la prestación de dichos servicios.
2. Se eleva a rango constitucional el derecho de los municipios a percibir las participaciones federales de acuerdo a lo establecido en el inciso b) de la Fracción IV del Artículo 115 Constitucional.

3. Se reserva en favor de los municipios los impuestos y contribuciones, que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, conforme a lo dispuesto en el Artículo 115, Fracción IV, inciso a) de la Constitución.

Con estas acciones se verán los resultados al cabo de algunos años, los cuales a mi juicio serán generalmente positivos en favor de los municipios que constituyen la base del sistema federal. Asimismo se verán los beneficios de una mejor y más justa distribución de los ingresos públicos, con lo cual será más factible la realización del desarrollo regional, superando los ya gravísimos problemas que provoca el centralismo. Adicionalmente a lo anterior pienso que de esta forma se propiciará una mayor participación cívica que se traducirá en un mayor control del gasto público.

Esta reforma ha traído como consecuencia que en el marco hacendario federal ya se encuentren reservadas en exclusiva campos impositivos en favor de la Federación y municipios, dejándose a los estados en la indefinición con respecto a fuentes impositivas exclusivas, para lo cual creo que sería una medida congruente que también se hiciera una enmienda constitucional que reservara fuentes impositivas en su favor, pues obraría el mismo efecto positivo que ya hemos señalado en el caso de los muni

cipios, con la ventaja en este caso de que todos los esta
dos cuentan con una cierta experiencia e infraestructura
en la administración de impuestos, la cual tratándose de
los municipios tendrá que formarse y organizarse adecuada
mente.

Por último, considero que la evolución del federa--
lismo tributario debe consistir precisamente en el recono
cimiento verdadero de los tres niveles de gobierno dotán--
dolos de una independencia económica, y por otro lado, es
tando adecuadamente coordinados entre sí en tratándose de
facultades concurrentes que aunque plantean sus problemas,
constituyen un fenómeno propio y consubstancial al estado
federal, con lo cual se podrán evitar los efectos negati--
vos de esta concurrencia, como lo son el exceso de grava--
ción sobre determinadas fuentes y la consiguiente carga ad
ministrativa en perjuicio de los contribuyentes.

C O N C L U S I O N E S

CONCLUSIONES

1. México ha adoptado constitucionalmente la forma de una república representativa, democrática federal, como se desprende del Artículo 40 de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos. El estado federal supone la coexistencia de tres niveles de gobierno que son: la Federación, los Estados Federados y los Municipios. La Federación se forma de la unión de los estados, los cuales se asocian y ceden parte de sus poderes originarios, pero conservando su existencia e independencia, dándole así vida a la federación. A su vez la organización de los estados es autónoma, siendo su estructura político-administrativa fundamental el municipio.
2. La organización del Estado Federal Mexicano, entraña pues, la existencia de tres poderes distintos, con lo cual se plantea el problema de la distribución de facultades. Como ya se vió, existen dos sistemas de distribuir competencias dentro de un estado federal, uno rígido, en el que se corre el peligro de un casuismo jurídico por el cual posiblemente se pasarían por alto la asignación de facultades o bien en la injusticia distributiva, y por otro lado los sistemas flexibles, en los cuales los problemas se derivan de la inexistencia de reglas o limitaciones a -

los poderes o niveles de gobierno. El sistema mexicano se adapta más a un sistema flexible aunque impone limitaciones en favor de la federación, y más recientemente en favor del municipio. Consideramos muy adecuado que a cada uno de los niveles de gobierno se le asignen algunas facultades exclusivas, para estar en posibilidad de hablar adecuadamente de la existencia de poderes soberanos o autónomos, característica esta de un estado federal, creo que el federalismo en México estuvo estancado durante un largo periodo, sin embargo, recientemente ha tenido un impulso evolucionista que aún dista mucho de lograr la perfección, dentro de este contexto sería positivo que al igual que la federación y los municipios, los estados tuvieran también algunas materias reservadas a nivel constitucional.

3. Con lo anterior, el sistema de distribución de competencias del Estado Federal Mexicano, sería un sistema mixto que aseguraría la concepción real de un Estado Federal, y por otro lado, podría tener los beneficios de una cierta flexibilidad. Creo que en esencia, esta es la forma de materializar la idea de federalismo, y por lo mismo pienso que la distribución de competencias en un Estado Federal debe ser mixto, es decir que respete la independencia de los distintos niveles de gobierno, a la vez que permita la par

ticipación y coordinación en otros aspectos y no que se adapte a sistemas rígidos o flexibles totalmente que en el fondo atenten contra el concepto federal.

4. Esta distribución de atribuciones da lugar sin duda, y como un efecto natural del federalismo, a que en las áreas de competencia que no se hayan asignado exclusivamente a alguno de los niveles de gobierno, puedan ellos coincidir con plenitud de facultades en el reglamento o aprovechamiento de dichas áreas, - con lo cual se presenta el fenómeno de la "concurr^{encia}", la cual plantea diversos problemas, los cuales adecuadamente manejados pueden ser resueltos.
5. Concretamente en el campo fiscal de nuestro país, la anterior situación se presenta al concurrir la Federación y los estados en la imposición de gravámenes que afectan a una sola fuente, a lo cual se le conoce doctrinariamente como "doble imposición", ya que de acuerdo a nuestra Constitución la Federación tiene facultades amplísimas para decretar impuestos, lo mismo que los estados, salvo las limitaciones consignadas en la Carta Magna en favor de la federación, lo que provoca, que fuera de esas materias exclusivas, estos dos poderes soberanos puedan concurrir en el establecimiento de impuestos.
6. Como ya se vió en el trabajo, considero que la "doble imposición" es una característica natural al fe-

deralismo, y por lo mismo al adoptarse constitucionalmente la forma de gobierno federal, no es posible calificar a este fenómeno como inconstitucional, máxime si la misma Carta Magna no la prohíbe expresamente y si por otro lado la permite al distribuir facultades. Lo anterior deriva del hecho de que algunos tratadistas consideran a la doble imposición como inconstitucional, en base a que según ellos atenta contra la garantía establecida en el Artículo 31 de nuestro máximo ordenamiento de proporcionalidad y equidad que debe revestir toda legislación impositiva, lo cual no deja de ser una mera disquisición pues como ya lo apuntamos, no necesariamente la existencia de dos o más impuestos que graven al mismo objeto tienen que ser violatorios de esas máximas, y, si, por el contrario, un solo impuesto puede no adoptarse a los mencionados lineamientos constitucionales. Adicionalmente como se demuestra en el trabajo, la Suprema Corte de Justicia ha dejado bien establecida la constitucionalidad de esta figura.

7. Sin embargo, pese a que como ya se dijo la doble imposición no es inconstitucional, es un fenómeno no deseable, pues va en contra de varios principios doctrinarios de los impuestos como lo son el de simplicidad, comodidad, etc., pues grava doblemente a un mismo objeto, lo cual puede ser considerado como una manifestación de

la soberanía de los distintos poderes soberanos que existen en el régimen federal, pero que complica enormemente el cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, obligándolo a varios supuestos normativos, criterios, tasas, fechas de pago, elaboración de declaraciones, etc., lo que directamente afecta también a los sujetos activos de dichos impuestos pues se duplican las labores de recaudación y administración de impuesto, lo que se traduce en un elevamiento injustificado de los costos administrativos, y por ende en la deficiencia en la aplicación de los recursos.

8. Ante este panorama diversos fueron los esfuerzos de legisladores y funcionarios fiscales de la federación y los estados para solucionar los problemas que planteaba la doble imposición, los cuales se vieron cristalizados en las Reuniones Nacionales Fiscales - que en su momento fueron el foro idóneo para la proposición de soluciones y evolución en el campo fiscal del federalismo. Sin embargo, fueron insignificantes los resultados materiales de dichos esfuerzos en relación con los problemas que quedaron sin resolver. Posteriormente, sin que cambiaran mucho las cosas, se dió un primer paso muy importante y práctico para solucionar los ya añejos problemas, para lo cual se estableció un rudimentario sistema de participaciones en algunos impuestos federales, en favor

de los estados, a cambio de que éstos no gravaran o se adecuaran en algunos lineamientos a la Ley Federal, o bien, esta completaba la recaudación de los mismos impuestos estatales. Era pues un principio sin embargo no se solucionó ningún problema de fondo, por lo cual conforme transcurría el tiempo y crecía el país se formó en el campo fiscal una verdadera jungla en la que en cada estado prevalecía un sistema fiscal distinto al de los otros, lo que trajo un crecimiento y desarrollo desigual de las distintas zonas del país. Adicionalmente a eso, el aparato federal creció desmesuradamente, con lo cual las participaciones que se otorgaban a los estados eran verdaderamente insignificantes, amén de que variaban de impuesto a impuesto.

9. Con el paso del tiempo y el crecimiento del país, los problemas existentes se agravaron y complicaron, a la vez que surgían nuevos, ya que si bien durante mucho tiempo la tendencia fue corregir los problemas que planteaba la doble imposición, se llegó a percibir otro igualmente importante que fue el de la justa distribución de los ingresos públicos pues se vio que mientras la recaudación federal aumentaba proporcionalmente año con año, la de los estados decrecía en relación a la anterior, aún contando con las participaciones que percibían de impuestos federales,

con lo cuál se estaba gestando un desarrollo desigual, amén de que los estados en sí estaban financiando a la Federación en detrimento constante de sus posibilidades de desarrollo.

10. Dentro de esa situación que no auguraba expectativas positivas, surgió en el año de 1980 la Ley de Coordinación Fiscal, la cual introdujo una serie de principios y mecanismos muy evolucionados, a través de los cuales se simplificaría muchísimo el sistema fiscal existente en el momento anterior a su vigencia y propugnaría fundamentalmente por una justa distribución de los ingresos federales. No obstante lo anterior, a mi juicio este sistema, en un primer momento tuvo una tendencia muy peligrosa que consistió en que por parte de los funcionarios fiscales federales se pretendiera nulificar el poder impositivo de los estados obligándolos a derogar o suspender la vigencia de disposiciones fiscales, posiblemente como consecuencia de la experiencia previa de que cada estado decretaba sus impuestos, con lo cual se incurrió en el extremo de centralizar esa facultad en favor de la federación, dejando a los estados la facultad de administración únicamente, lo cual en mi forma de ver sería altamente atentatorio del pacto federal, y muy seguramente opuesto a la Constitución. En esta etapa se hizo énfasis en la solución de los proble

mas de justicia distributiva, lo cuál era una excelente intención, sin embargo se incurrió, desde mi punto de vista, en el error de no respetar las formas establecidas.

11. Afortunadamente, este primer momento parece ser que está siendo superado, iniciandose este cambio con la reforma hecha en 1984 al Artículo 115 Constitucional en la cual se contemplan una serie de apoyos a las finanzas municipales, siendo de todos éstos el más significativo el de la reserva exclusiva en favor de las haciendas municipales, de algunos impuestos sobre la propiedad raíz, con lo cual se les ha dado certidumbre sobre el destino de lo que por esos impuestos lleguen a recaudar. Con lo anterior se les otorga a los municipios la autonomía que supuestamente les correspondía, pero que no dejaba de ser una mera ficción. Dicha reforma entraña un logro del ideal federalista, el cuál puede seguir evolucionando, y creo que otro paso definitivo sería el otorgar facultades exclusivas a los estados, con lo cual sería posible y verdadero afirmar que nuestro Estado Mexicano está constituido como una federación en el sentido correcto de la palabra, considerando a este concepto como una unidad en la que coexisten de hecho y conforme a Derecho tres niveles de gobierno - adecuadamente coordinados y autónomos entre sí.

12. Por último, quiero mencionar que dicho ideal es posible lograrlo, si se entiende la esencia del federalismo, con lo cuál los legisladores y gobernantes estarían en posibilidad de alcanzarlo y de mantener el equilibrio necesario que este sistema requiere. En el campo fiscal este federalismo se logrará estableciendo y respetando una verdadera autonomía mediante la asignación constitucional de materias reservadas a cada nivel de gobierno, lo cual alentará el desarrollo, eficiencia y control de los ingresos públicos, y por otro lado, mediante la aplicación de un sistema nacional de coordinación fiscal que permita la solución de los problemas de doble imposición que plantea necesariamente el Estado Federal. Este panorama, requiere de un proceso de evolución y desarrollo, sin embargo, las bases del mismo deben ser tomadas y de hecho ya existen, para que ojalá en un plazo razonable se dé. Requiere asimismo, de medidas concordantes y coadyuvantes, es decir, de una política fiscal integral, sin embargo, este trabajo pretende presentar a esta solución como un medio adecuado para el saneamiento y eficiencia en las finanzas públicas, lo que se traducirá en la solución de uno de los tantos problemas que aquejan a nuestro México.

NOTAS BIBLIOGRAFICAS

1. FELIPE TENA RAMIREZ, "Derecho Constitucional Mexicano". Editorial Porrúa, S.A., México, 1983, Pag. 111
2. M. HAURIOU, citado en "La Coordinación Fiscal en México". SHCP, México, 1982, Pag. 4.
3. GEORGES BOURDEAU, "Manuel De Droit Constitutionnel", París, 1941, Pag. 58.
4. FELIPE TENA RAMIREZ, Op: Cit. Pag. 101
5. ADOLFO ATCHABAHIAN, citado por Sergio F. De la Garza en "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa, S.A., México, 1979, Pag. 198
6. BHARGAVA, citado por Sergio F. De la Garza, Op Cit. Pag. 198.
7. Ibidem Pag. 198.
8. Ibidem Pag. 199.
9. Ibidem Pag. 199.
10. Ibidem Pag. 198.
11. Op. Cit. Pag. 113
12. Ibidem Pag. 108.

13. HAMILTON Y MADISON, "El Federalista", Fondo de Cultura Económica, México, 1974, Pag. 404.
14. JOSEPH STORY "Comentario a la Constitución Federal de los Estados Unidos de América", Imprenta del Comercio. México, 1879, Pag. 580.
15. SERGIO F. DE LA GARZA, Op. Cit. Pag. 201.
16. DIAZ MONASTERIO, Citado en "La Coordinación....", Op. Cit. Pag. 12
17. TENA RAMIREZ, Op. Cit. Pags. 112 y 113.
18. Op Cit. pag. 580.
19. Ibidem. Pag. 291 y 292.
20. CLODOMIRO ZAVALIA, "Derecho Federal", Tomo I, Compañía Argentina de Editores, Buenos Aires, 1941, Pag. 37.
21. Op. Cit. Pag. 113.
22. Ibidem. Pags. 113 y 114.
23. Op. Cit. Pags. 20 y 21.
24. Op. Cit. Pag. 120.
25. BENJAMIN VILLEGAS B., "Derecho Administrativo", Tomo II, Editora Argentina, 1949, Pags. 381 y 382.
26. Op. Cit. Pags. 121 y 122.

27. ADOLFO ARRIOJA VIZCAINO, "Derecho Fiscal" Editorial Themis, México, 1985, Pag. 201.
28. FERNANDO ALEJANDRO VAZQUEZ PANDO, "Notas sobre la - Parte Final de la Fracción II del Artículo 317 de la Ley de Hacienda del Distrito Federal, un Precepto Atinente a la Doble Imposición", Revista Jurídica No. 8, Anuario del Depto. de Derecho, UIA, - 1976, Pags. 406 y 407.
29. Ibidem. Pag. 407.
30. ROBERTO HOYO D'ADDONA, "La Coordinación Fiscal en México", S.H.C.P., México, 1985, Pag. 1.
31. ERNESTO FLORES ZAVALA "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, México, 1981, Pag. 327.
32. K. TH. VON EHEBERG, "Compendio de Hacienda Pública, Editorial América, México, 1963, Pag. 88.
33. EDWIN R. SELIGMAN, citado por Benvenuto Griziotti en "Principios de Política, Derecho y Ciencia de las Finanzas", Editorial Raus, S.A., Pag. 240.
34. Op. Cit. Pag. 240.
35. GABRIEL DE USERA "Régimen Fiscal de los Beneficios - de Empresas y Partícipes", Pag. 28.
36. Op. Cit. Pag. 238
37. Ibidem. Pag. 238
38. Ibidem. Pag. 239.

39. ERNESTO FLORES ZAVALA "Panorama de la Tributación en México y la Tercera Convención Nacional Fiscal", Editorial JUS, México, 1949, Pag. 144.
40. Op. Cit. Pag. 240.
41. LUIGI EINAUDI, "Principios de Hacienda Pública", M. Aguilar Editor, México, 1953. Pags. 154 y 155.
42. ERNESTO FLORES ZAVALA "Panorama...", Op. Cit. Pag. 133.
43. F.V. KLEINWACHTER, "Economía Política", Gustavo Gili Editor, Buenos Aires, Pag. 389.
44. Op. Cit. Pag. 3.
45. LOPEZ VELARDE GUILLERMO, "Apuntes de un Segundo Curso de Derecho Administrativo", Pag. 63.
46. EHEBERG-BOESLER, "Principios de Hacienda", Editorial Gustavo Gili, S.A., Buenos Aires, 1956, Pag. 169
47. Op. Cit. Pag 88.
48. MARIO PUGLIESE, "Instituciones de Derecho Financiero", Fondo de Cultura Económica, México, 1969, Pag. 54.
49. EMILIO MARGAIN MANAUTOU "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1969, Pag. 305.
50. Op. Cit. Pag. 108.

51. Ibidem Pag. 108.
52. Ibidem Pag. 327.
53. Op. Cit. Pags. 306 y 307.
54. Op. Cit. Pag. 204.
55. Op. Cit. Pag. 407
56. ERNESTO FLORES ZAVALA, "Elementos...", Op Cit. Pag. 329.
57. Op. Cit. Pag. 206.
58. ERNESTO FLORES ZAVALA "Elementos...", Op Cit. Pag. 359.
59. Op. Cit. Pag. 201.
60. Ibidem Pag. 114.
61. S.H.C.P., "La Coordinación'", Op. Cit. Pags. 78 y 79.
62. SERGIO F. DE LA GARZA, Op. Cit. Pag. 203.
63. S.H.C.P., "La Coordinación...", Op. Cit. Pag. 81
64. S.H.C.P., "Memoria de la Segunda Convención Nacional Fiscal, México, 1947, Pag. 23.
65. SERGIO F. DE LA GARZA, Op. Cit. Pag. 204.
66. S.H.C.P., "La Coordinación...", Op. Cit. Pag. 81.

67. Ibidem, Pag. 83.
68. Op. Cit. Pag. 207
69. S.H.C.P. "Primer Informe Sobre las Relaciones entre la Federación y los Estados", 1973, Pags. 14 y 17.
70. S.H.C.P., "La Coordinación...", Op. Cit. Pag. 114.
71. Ibidem, Pag. 114.
72. Ibidem, Pag. 119.
73. Ibidem, Pag. 120.
74. Exposición de Motivos de la Ley de Coordinación Fiscal de 30 de diciembre de 1979.
75. GUILLERMO CALLEJA VILLA, "¿Qué es la Coordinación Fiscal?", S.H.C.P., Revista de Investigación Fiscal, Mayo-Junio 1982, Pag. 17.
76. Op. Cit. Pag. 1
77. Ibidem, Pag. 1
78. Op. Cit. Pag. 115
79. ROBERTO HOYO D'ADDONA, "Las Participaciones en la Coordinación Fiscal", S.H.C.P., Pag. 30.
80. Ibidem, Pags. 34 y 35.
81. Ibidem, Pag. 35

82. S.H.C.P., "La Coordinación...", Op. Cit. Pags. 145 y 146.
83. ROBERTO HOYO D'ADDONA, "Las Participaciones...", Op. Cit. Pag. 37
84. GUILLERMO PRIETO FORTUN, "El Sistema de Administración Tributaria del Gobierno Federal", S.H.C.P., 1982, Pag. 9.
85. S.H.C.P., "La Coordinación...", Op. Cit. Pag. 123.
86. ROBERTO HOYO D'ADDONA, "La Coordinación...", Op. Cit. Pag. 9.
87. CARMEN E. BEYER, "La Coordinación Fiscal y las Legislaciones de los Estados, S.H.C.P., 1982, Pag. 99.
88. Ibidem, Pag. 99.
89. ROBERTO HOYO D'ADDONA, "La Coordinación...", Op. Cit. Pag. 16.
90. Ibidem, Pag. 16.
91. S.H.C.P., "La Coordinación...", Op. Cit. Pag. 133.
92. ROBERTO HOYO D'ADDONA, "La Coordinación...", Op. Cit. Pag. 134.
93. S.H.C.P., "La Coordinación...", Op. Cit. Pag. 134.
94. ROBERTO HOYO D'ADDONA, "La Coordinación...", Op. Cit. Pag. 17.

95. S.H.C.P., "La Coordinación...", Op. Cit. Pag. 135.
96. ROBERTO HOYO D'ADDONA, "Las Participaciones...", Op. Cit. Pag. 29.
97. Op. Cit. Pag. 132.
98. ROBERTO HOYO D'ADDONA, "Las Participaciones...", Op. Cit. Pag. 42.
99. Ibidem, Pags. 46 a 48.
100. Ibidem, Pag. 48.
101. S.H.C.P., "La Coordinación...", Op. Cit. pag. 169.
102. HORACIO CORICHI, "Macánica de Distribución de los Fondos en la Coordinación Fiscal", S.H.C.P., 1985, Pag. 2.
103. ROBERTO HÓYO D'ADDONA, "La Coordinación...", Op. Cit. Pag. 14.
104. HORACIO CORICHI, Op. Cit. Pags. 3 y 4.
105. Ibidem, Pag. 7.
106. ROBERTO HOYO D'ADDONA, "Las Participaciones", Op. Cit. Pag. 70.
107. HORACIO CORICHI, Op. Cit. Pag. 8.
108. CARMEN E. BEYER Y MARIA JESUS DE MIGUEL, "El Municipio en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal", S.H.C.P., 1985, Pag. 2.

109. ROBERTO HOYO D'ADDONA, "Las Participaciones...",
Op. Cit. Pag. 81.

110. CARMEN E. BEYER Y MARIA JESUS DE MIGUEL, Op. Cit.
Pag. 14.

BIBLIOGRAFIA

B I B L I O G R A F I A

- ARRIOJA Vizcaino, Adolfo "Derecho Fiscal", Editorial Themis, Segunda Edición, - México, D.F., 1985.
- BEYER E., Carmen "La Coordinación Fiscal y - las Legislaciones de los - Estados", Revista de Investigación Fiscal, Segunda - Epoca No. 3, México D.F., 1982.
- BEYER E., Carmen y MIGUEL, María de Jesús "El Municipio en el Sistema Nacional de Coordinación - Fiscal" S.H.C.P., México, 1985.
- BIELSA, Rafael "Derecho Administrativo y Ciencia de la Administración" Editorial de Derecho, Primera Edición, Madrid, 1929.
- BOURDEAU, Georges "Manuel De Droit Constitutioner", París, 1941.
- CREEL Luján, Luis "Aspecto Jurídico de la Competencia Impositiva en México, Revista El Foro, Marzo, México, D.F. 1945.

CORICHI Morales, Horacio

"Mecánica de Distribución de los Fondos de Participación a los Estados" S.H.C.P. México, 1985.

CORTINA, Alfonso

"Inexistencia de Normas Técnicas con Validez Científica General de las que Puedan Derivar Conclusiones Prácticas para Prevenir la Doble Imposición", Memoria de la Tercera Conferencia de la Federación Interamericana de Abogados, Tomo I, México, 1945.

DE LA GARZA, Sergio F.

"Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, S.A. Novena Edición, México, D.F. 1979.

DE LA GARZA, Sergio F.

"El Municipio Historia, Naturaleza y Gobierno". Editorial Jus, México, 1947.

EHEBERG-BOESLER

"Principios de Hacienda", Editorial Gustavo Gili, S.A., Buenos Aires, Argentina, 1956.

EHEBERG, K. Th. von

"Compendio de Hacienda Pública, Editorial América, México, 1952.

- EINAUDI, Luigi "Principios de Hacienda Pública", Editores Aguilar, México, 1962.
- FLORES Zavala, Ernesto "Panorama de la Tributación en México y la Tercera Convención Nacional Fiscal". Editorial Jus, México D.F. 1949.
- FLORES Zavala, Ernesto "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, S.A., Vigésimotercera Edición, México, D.F., 1981.
- FRAGA, Gabino "Derecho Administrativo", Editorial Porrúa, S.A., Vigesimoprimera Edición, México, D.F., 1981.
- GAXIOLA F., Jorge "Algunos Problemas de Estado Federal", Editorial Cultura, Primera Edición, México, 1941.
- GUZMAN Lozano, Emilio "Panorama de la Tributación Nacional", Revista de Derecho y Ciencias Sociales Jus, Tomo XI, Núm. 61, México, 1956.
- HAMILTON Y MADISON "El Federalista", Fondo de Cultura Económica, México, 1974.

HOYO D'ADDONA, Roberto

"Las Participaciones en la Coordinación Fiscal". Revista de Investigación Fiscal, Segunda Epoca, No. 3, México, D.F., 1982.

HOYO D'ADDONA, Roberto

"La Coordinación Fiscal en México", S.H.C.P., México 1985.

KLEINWACHTER, F.V.

"Economía Política", Gustavo Gili Editor, Tercera Edición, Buenos Aires, Argentina, 1949.

LOPEZ Velarde, Guillermo

"Apuntes de un Segundo Curso de Derecho Administrativo, México.

MARGAIN Manautou, Emilio

"Introducción al Estudio de Derecho Tributario Mexicano", Universidad Autónoma de S.L.P., Segunda Edición, México, 1969.

MARGAIN Manautou, Emilio

"La Hacienda Municipal", Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2º Número Extraordinario, México, 1966.

MARGAIN, Hugo B.

"Tesis para evitar la Doble
Tributación en el Campo In
ternacional en Materia de
Impuesto Sobre la Renta, -
Basada en la Teoría de la
Fuente de Ingreso Gravable"
S.H.C.P., México, 1956.

PRIETO Fortún, Guillermo

"El Sistema de Administra--
ción Tributaria del Gobiern
o Federal", Revista de In
vestigación Fiscal, Segun-
da época, No. 3, México,
D.F., 1982.

PUGLIESE, Mario

"Instituciones de Derecho -
Financiero", Fondo de Cul-
tura Económica, México,
1939.

S.H.C.P.

"Memoria de la Primera Con-
vención Nacional Fiscal",
S.H.C.P., México, D.F.,
1947.

S.H.C.P.

"Memoria de la Segunda Con-
vención Nacional Fiscal",
S.H.C.P., México D.F.,
1947.

S.H.C.P.

"Memoria de la Tercera Con-
vención Nacional Fiscal"
S.H.C.P., México, D.F.,
1947

S.H.C.P.

"Informes sobre las Relaciones Fiscales entre la Federación y los Estados", Subsecretaría de Ingresos, - S.H.C.P., México, D.F., 1973

S.H.C.P.

"Memoria del Seminario sobre Políticas y Criterios de Distribución en el rendimiento de los Ingresos para o entre Entidades Federales Estatales y Municipales". S.H.C.P., México, D.F., - 1985.

S.H.C.P.

"La Coordinación Fiscal en México, Subsecretaría de Ingresos, S.H.C.P., México, D.F., 1982.

S.H.C.P.

"Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional", Dirección General de Asuntos Hacendarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, D.F., 1978.

STORY, Joseph

"Comentarios a la Constitución Federal de los Estados Unidos de América", Imprenta del Comercio de Dublín y Cía., México, 1879.

TENA Ramírez, Felipe

"Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, S.A. Decimonovena Edición, México, D.F., 1983.

TENA Ramírez, Felipe

"Leyes Fundamentales de México", Editorial Porrúa, S.A. Tercera Edición, México, D.F., 1947.

VAZQUEZ Pando, Fernando A.

"Notas sobre la Parte Final de la Fracción II del Artículo 317 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, Un Precepto Atinente de la Doble Imposición en Materia del Impuesto sobre Productos de -
Capitales, Revista Jurídica Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, No. 8, México, D.F., Junio de 1976.

VILLA Calleja, Guillermo

"¿Qué es la Coordinación Fiscal?", Revista de Investigación Fiscal, Segunda Epoca, No. 3, México, D.F., 1982.

VILLEGAS B., Benjamín

"Derecho Administrativo" Editora Argentina, Tomo II, Buenos Aires, Argentina, 1949.

ZAVALA, Lorenzo de

"Albores de la República",
Empresas Editoriales, S.A.
Primera Edición, México,
D.F., 1949.

ZAVALLIA, Clodomiro

"Derecho Federal", Compañía
Argentina de Editores, Bue
nos Aires, Argentina, 1941.

I N D I C E

	<u>PAGINA</u>
INTRODUCCION	I - VI
CAPITULO I "MARCO JURIDICO CONSTITUCIONAL DEL ESTADO FEDERAL	1
1.1 Noción del Estado Federal	2
1.2 Breve Semblanza Histórica de la Distribución de Po- deres Tributarios en la - República Mexicana	8
1.3 La Constitución de 1917	16
1.4 Facultades Explícitas, Im- plícitas y Concurrentes	19
1.5 Doble Imposición	44
CAPITULO II "ANTECEDENTES DE LA COORDINA-- CION FISCAL"	76
2.1 Las Convenciones Nacionales Fiscales	79
2.2 La Primera Convención Nacio- nal Fiscal	80
2.3 La Segunda Convención Nacio- nal Fiscal	84

2.4	Reformas Constitucionales Has ta 1942	87
2.5	Reforma Constitucional de 1934	88
2.6	Reforma Constitucional de 1936	89
2.7	La Reforma Constitucional de 1943	91
2.8	La Tercera Convención Nacional Fiscal	93
2.9	Ley Federal sobre Ingresos Mer cantiles	98
2.9.1	Características y Refor mas hasta 1974	99
2.9.2	La Coordinación Fiscal con Entidades; Problema de las tasas	102
2.10	La Primera Ley de Coordinación Fiscal	105
2.10.1	La Comisión de Arbitros	106
2.10.2	Organos de la Coordina ción Fiscal	107
2.10.3	Inelasticidad de los Me- canismos de la Coordina ción Fiscal	108

2.10.4	Estructura Jurídica Fiscal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles	109
2.10.5	Papel Modelador de las Participaciones	111
2.10.6	Dinamismo Relativo de Coordinación Fiscal	112
CAPITULO III "LA COORDINACION FISCAL"		115
3.1	La Coordinación Fiscal	117
3.2	Antecedentes Inmediatos de la Coordinación Fiscal	121
3.2.1	Panorama de las Participaciones en 1979	128
3.3	La Reforma Fiscal Integral de 1980	140
3.4	Los Convenios de Adhesión	141
3.5	Los Organos de la Coordinación Fiscal	151
3.5.1	La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales	153
3.5.2	La Comisión Permanente	154
3.5.3	El Instituto para el Desarrollo de las Haciendas Públicas	156

3.6	Los Fondos de Participación	156
3.6.1	El Fondo General de Participaciones	160
3.6.2	El Fondo Financiero Complementario	170
3.7	La Hacienda Municipal	172
3.7.1	El Fondo de Fomento Municipal	173
3.8	El Municipio	174
3.8.1	Las Participaciones Municipales	176
3.8.2	La Reforma del Artículo 115 de la Constitución	180
	CONCLUSIONES	185
	NOTAS BIBLIOGRAFICAS	195
	BIBLIOGRAFÍA	205
	INDICE	214