

CAPÍTULO CUARTO

ASPECTOS CONSTITUCIONALES DEL FEDERALISMO FISCAL MEXICANO

I. Antecedentes constitucionales del régimen de concurrencia en materia tributaria	185
1. Primera Convención Nacional Fiscal	190
2. Segunda Convención Nacional Fiscal	191
3. Tercera Convención Nacional Fiscal.	196
II. El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal	199
III. La problemática constitucional básica del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal	209
IV. Los cinco temas de debate constitucional sobre el federalismo fiscal mexicano	213
1. ¿Cuál es exactamente el régimen constitucional de distribución de competencias en materia impositiva?	214
2. ¿Las facultades exclusivas que el artículo 73 otorga al Congreso de la Unión para legislar en determinadas materias (específicamente las de la fracción X), importan también la facultad exclusiva de crear impuestos relativos a dichas materias?	216
3. ¿La facultad de establecer ciertas contribuciones, establecida en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, significa que el Congreso de la Unión está limitado en su poder de establecer contribuciones a las indicadas en dicha fracción?	231
4. ¿Puede delegar la Federación sus facultades tributarias exclusivas a las entidades federativas?	235
5. ¿Las “aportaciones federales” son recursos pertenecientes a la Federación o a los Estados?	237
V. Los aspectos constitucionales de una posible reforma del federalismo fiscal mexicano.	248

1.Comentarios preliminares	248
2.¿Es necesaria una reforma constitucional?.	249
3.¿Qué nivel de detalle sería deseable dar a una posible reforma constitucional en materia fiscal?	253
4.¿Qué artículos de la Constitución tendrían que ser reformados?	258
5.Comentarios finales.	259

CAPÍTULO CUARTO
ASPECTOS CONSTITUCIONALES DEL FEDERALISMO
FISCAL MEXICANO³¹⁹

I. ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES DEL RÉGIMEN
DE CONCURRENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA

A diferencia del régimen general de distribución de competencias del sistema federal mexicano, cuya base constitucional se encuentra en el artículo 124 de la norma fundamental, en materia tributaria la Constitución General de la República no establece una delimitación clara y precisa entre los poderes tributarios de la Federación y de las entidades federativas. Al contrario, el régimen consagrado desde la Constitución de 1857, que pasó a la de 1917, establece lo que la jurisprudencia y la doctrina constitucionales han denominado la “conurrencia” entre los poderes tributarios de ambos niveles de gobierno.³²⁰

La adopción de dicho régimen de “conurrencia” no obedeció a la casualidad, sino que respondió a un propósito deliberado. En efecto, al debatir sobre la fórmula de distribución de competencias en materia tributaria, el Constituyente de 1857 tuvo a la vista dos opciones: la primera de ellas, consistió

³¹⁹ Las secciones I-IV del presente capítulo fueron publicadas como parte fundamental de mi libro titulado *Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo fiscal en México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004. Este libro, que como anexos incluyó extractos de los documentos producidos por las tres convenciones nacionales fiscales que durante el siglo XX definieron nuestro actual sistema de coordinación fiscal, vio la luz a sugerencia de varios de mis apreciados colegas del Instituto de Investigaciones Jurídicas, en el contexto de las reuniones de trabajo de lo que se llamó la Convención Nacional Hacendaria. La idea consistió en contribuir de alguna forma a proveer de información a los debates y discusiones desarrollados en dicha Convención, que se reunió y trabajó a lo largo del 2004.

³²⁰ No sucede así con los impuestos que corresponden a los municipios, ya que desde la reforma constitucional de 1983 quedó establecido que a ellos corresponden las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria (impuesto predial).

en establecer con precisión cuáles impuestos corresponderían a la Federación y cuáles a las entidades federativas; la segunda, descansó en la idea de no establecer una delimitación de campos impositivos, sino en dejar abierta la posibilidad de que ambos niveles de gobierno pudieran establecer los impuestos que fueran necesarios para cubrir sus respectivos presupuestos de gastos.

Teniendo en cuenta la primera opción, el proyecto de Constitución discutido en 1856 estableció en su artículo 120 la siguiente fórmula: “Los Estados, para formar su hacienda particular, sólo podrán establecer contribuciones directas. La Federación sólo podrá establecer impuestos indirectos”. Es decir, se decidió establecer una clasificación de contribuciones que permitiría definir cuáles corresponderían a la Federación y cuáles a los estados. Sin embargo, la fórmula no prosperó, dado que los diputados constituyentes Moreno, Prieto y Cerqueda impugnaron el texto, alegando la dificultad y peligro de la reforma hacendaria inmediata. Eventualmente, la disposición fue rechazada por 55 votos contra 24 en la sesión del 14 de noviembre de 1856.³²¹

Quedó entonces consagrada la segunda opción que, según Flores Zavala, siguió el modelo de la Constitución de los Estados Unidos de América, misma que tampoco establece una delimitación precisa de campos tributarios de la Unión y de los estados. El eje de este diseño se encontró en la fracción VII del artículo 72 de la Constitución de 1857, según la cual el Congreso de la Unión tenía facultad “Para aprobar el presupuesto de gastos de la Federación que anualmente debe presentarle el Ejecutivo e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo”.³²²

Ahora bien, si en verdad existe un vínculo entre la solución adoptada por la Constitución mexicana de 1857 y la estadounidense, resulta interesante recordar aquí las razones con las cuales Alexander Hamilton defendió la fórmula adoptada por la Constitución de los Estados Unidos de América en materia de distribución de poderes tributarios, ya que nos pueden dar un indicio sobre el tipo de consideraciones que pudieron haber tenido quienes en México optaron por una fórmula similar, desechando la

³²¹ Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 1963, p. 323.

³²² La Sección VIII de la Constitución de los Estados Unidos de América establece que “El Congreso estará facultado para imponer y percibir contribuciones, derechos, impuestos y sisas con el fin de pagar las deudas y proveer a la defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos”.

del artículo 120 del proyecto de Constitución arriba citada. De dichas razones da cuenta Flores Zavala, en su reseña de las opiniones de Hamilton aparecidas en *El Federalista*:

1. Cualquier división de las fuentes de ingresos habría significado sacrificar los grandes intereses de la unión al poder de los estados individuales. La convención pensó que la jurisdicción concurrente era de preferirse a esa subordinación y es evidente que esta solución tiene cuando menos el mérito de hacer conciliable un poder constitucional ilimitado de imposición por parte del gobierno federal, con la facultad apropiada e independiente de los estados para proveer a sus necesidades propias.

2. Si la jurisdicción del gobierno nacional en lo tocante a ingresos se restringiera a ciertos objetos determinados, esto tendría, naturalmente, como consecuencia que una proporción excesiva de las cargas públicas pesaría sobre esos objetos. Esto acarrearía dos males. Que ciertas ramas de la industria se verían sofocadas y la distribución desigual de los impuestos, tanto entre los varios estados como entre los ciudadanos del mismo estado.

3. Un gobierno debe contener en sí todos los poderes necesarios para la plena realización de los fines que se sometan a su cuidado, y para desempeñar cumplidamente los encargos de que es responsable, con libertad de cualquier restricción que no sea el acatamiento del bien público y los deseos del pueblo.

4. Como la obligación de dirigir la defensa nacional y de asegurar la paz pública contra la violencia doméstica o del extranjero implica hacer frente a contingencias y peligros a los que no es posible asignar un límite, el poder respectivo no debe tener otros términos que las exigencias de la nación y los recursos de la comunidad.

5. Como los ingresos del erario son la máquina esencial que procura los medios para satisfacer las exigencias nacionales, el poder obtener dichos ingresos con toda amplitud debe ser necesariamente concomitante del de subvenir a las referidas exigencias.

6. Como la teoría y la práctica concurren para probar que el poder de recaudar los ingresos es ineficaz cuando se ejerce sobre los estados en su calidad colectiva, el gobierno federal debe forzosamente gozar de facultades ilimitadas para cobrar impuestos con arreglo a los métodos usuales.

7. Estoy dispuesto a reconocer en toda su amplitud la justicia del razonamiento que requiere que los estados individuales posean una autoridad absoluta y no sujeta a restricción ajena para recaudar sus propios ingresos y satisfacer sus necesidades peculiares. Al conceder lo anterior afirmo, que (con la sola excepción de los derechos de exportación e importación)

conforme al plan de la convención, conservarán esa potestad del modo más absoluto e incondicional.³²³

Como puede apreciarse, en esencia Hamilton (y con él —presumimos— la mayoría de la Convención Constituyente de los Estados Unidos de América), consideró que era preferible establecer un régimen de “concurrentia” en materia impositiva que no definiera límites a la posibilidad de obtener ingresos tributarios para satisfacer las necesidades de gasto del poder público (sea de la unión o de los estados); que establecer una fórmula que definiera con precisión los impuestos que cada nivel de gobierno podría crear, pero que a la vez limitaría el alcance del poder federal o de los estados de allegarse ingresos por la vía tributaria.

Es difícil saber si los constituyentes mexicanos de 1856-1857 adoptaron la fórmula de concurrentia por razones similares a las de los convencionales de los Estados Unidos de América. Sin embargo, el hecho real es que los constituyentes mexicanos tuvieron a la vista la otra opción, y decidieron desecharla, adoptando en su lugar la fórmula del modelo constitucional de los Estados Unidos de América.

Ahora bien, consagrado constitucionalmente el mencionado régimen constitucional, tocó a Ignacio L. Vallarta articular con mayor precisión la tesis según la cual la Constitución de 1857 no establecía una línea precisa entre los poderes tributarios de la Federación y de los estados. En este sentido, el ilustre jurista jalisciense sostuvo que con excepción de los impuestos que la propia Constitución señalaba como exclusivos de la Federación (derechos de puerto, impuestos sobre importaciones o exportaciones, emisión de papel sellado) y de la prohibición (tanto para la Federación como para los estados) de establecer alcabalas, los estados podían “...decretar cuantos crean convenientes sobre todos los valores que existan dentro de su territorio y que constituyan su riqueza, sin excluir los que representan las cosas importadas después de la importación...”.

Además, afirmó Vallarta que:

[l]as facultades del Congreso Federal y de las legislaturas de los estados en materia de impuestos son concurrentes y no exclusivas, es decir, aquél puede decretar una contribución que recaiga aun sobre el mismo ramo de la riqueza pública ya gravado por el estado. Fuera de esta última conclusión, sostenida fuertemente por los textos constitucionales que he analizado, ninguna

323 Flores Zavala, *op. cit.*, nota 321, pp. 321 y 322.

otra doctrina es posible en nuestras instituciones, que no sea subversiva del equilibrio en que deben mantenerse la soberanía nacional y la local.³²⁴

De esta manera, desde finales del siglo XIX quedó firme en la doctrina mexicana la opinión de que en materia impositiva se daba la concurrencia entre Federación y estados. Ahora bien, en opinión de Tena Ramírez, el régimen de distribución de competencias en materia tributaria establecido en el texto constitucional y justificado por la tesis Vallarta, abrió la puerta a la “anarquía en materia fiscal” en México, “...pues si en Estados Unidos la prudencia legislativa, dirigida por los electores en los comicios, podía servir para no extenuar las fuentes gravadas por ambas jurisdicciones, en México la codicia de la Federación y la pobreza de los estados iban a competir en la exacción de los impuestos dobles”.³²⁵

En efecto, el escenario que se desarrolló en México a partir de un régimen de distribución de competencias en materia tributaria que establecía la concurrencia entre Federación y estados (salvo los impuestos expresamente reservados a la Federación, como los que gravaban importaciones y exportaciones, y los expresamente prohibidos a los estados, como los señalados en la fracción III del artículo 117 constitucional) generalizó la doble y hasta múltiple imposición, provocando serios daños a la actividad económica nacional al incidir de manera acumulada y superpuesta sobre las mismas bases. Bajo este esquema los contribuyentes se veían obligados a pagar múltiples impuestos, conforme a una multiplicidad de normas, aplicadas por autoridades diversas, a través de procedimientos de recaudación distintos.

Fue en virtud de esta situación que en 1925, 1933 y 1947, el gobierno federal convocó a los gobiernos de las entidades federativas a tres conven-

³²⁴ Si esto no fuera así, argumentaba Vallarta, no tendría sentido que la fracción VII del artículo 72 de la Constitución de 1857 estableciera que el Congreso de la Unión podía establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y que por otro lado el Congreso Constituyente hubiera desechado la clasificación de las rentas (al rechazarse el artículo 120 del proyecto de Constitución). Vallarta, Ignacio L., *Votos*, t. II, pp. 53 y 54.

³²⁵ Cita Tena Ramírez, un párrafo de Alexander Hamilton, (*El Federalista*, número XXXII), quien defendía la concurrencia en materia impositiva al decir que “El importe de la contribución y la conveniencia o inconveniencia de aumentarla por el estado o por la unión, serían mutuamente cuestiones de prudencia; pero nada de esto importaría una contradicción directa en la facultad de crear contribuciones”. Tena Ramírez, *op. cit.*, nota 128, pp. 364 y 365.

ciones nacionales fiscales, con el objetivo primordial de encontrar una solución al problema de la múltiple imposición derivado del régimen constitucional de concurrencia.

1. *Primera Convención Nacional Fiscal*

La primera Convención Nacional Fiscal pretendió establecer una delimitación clara entre los poderes tributarios de la Federación y de los estados. En este sentido, el secretario de Hacienda, ingeniero Alberto J. Pani, señaló en la convocatoria que era:

...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.³²⁶

En atención a dicho objetivo, las conclusiones de la Convención fueron las siguientes:

- 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.

³²⁶ Palabras de Alberto J. Pani, en la convocatoria a la Primera Convención Nacional Fiscal, tomada de Garza, Sergio de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1990, p. 216.

- e) Debe tratarse en forma separada a los impuestos especiales y futuras Convenciones deben resolver si este tipo de impuestos han de ser establecidos por la Federación o por los estados y si ambos niveles de gobierno deben participar en sus productos.
- 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 para los Estados.³²⁷

A partir de estas conclusiones puede apreciarse que, en congruencia con los objetivos planteados en la convocatoria, la Primera Convención Nacional Fiscal determinó cuáles impuestos corresponderían a la Federación y cuáles a los estados. No obstante, también se introdujo en estas conclusiones un principio que a la postre vendría a convertirse en elemento central del sistema tributario mexicano: la participación de los estados en los ingresos producidos por impuestos cobrados por la Federación y viceversa. (Conclusiones de los incisos *c* y *d*). Sin embargo, ninguna de estas conclusiones llegó a verse reflejada en la Constitución.

2. Segunda Convención Nacional Fiscal

Al igual que la Primera Convención Nacional Fiscal, la Segunda tuvo como meta el establecimiento de una delimitación entre los poderes tributarios de la Federación y de los estados. En este tenor, las conclusiones de la Convención fueron las siguientes:

- a) La base de la tributación local debe ser la imposición territorial, en todos sus aspectos. Consecuentemente, el gobierno federal no debe establecer impuestos sobre esa fuente, ni en forma de impuestos directos ni como tantos adicionales sobre los tributos locales. Tal poder tributario debe ser ejercido sobre toda la propiedad territorial dentro de sus respectivos territorios, excluyendo los inmuebles propiedad de la Federación o de los municipios, destinados a servicios públicos o a vías generales de comunicación. Debe gravarse tanto la propiedad urbana, como la rural, y tanto la edificada como la no edificada.

³²⁷ *Idem.*

- b) Los estados deben tener poder tributario exclusivo sobre todos los actos no mercantiles que puedan tener lugar dentro de sus respectivas jurisdicciones.
- c) Asimismo, los estados deben tener poder tributario exclusivo sobre los 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 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.
- 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.

Ahora bien, a pesar del debate abierto por la segunda convención nacional fiscal y de sus propuestas, una vez más el grueso de estas conclusiones no llegaron a convertirse en reforma constitucional que modificara el régimen de “concurrentia” existente. Sin embargo, una de ellas sí lo logró: el principio de la participación de los estados en los ingresos producidos por determinados impuestos definidos como federales.

En efecto, la reforma de 18 de enero de 1934 al artículo 73, fracción X, atribuyó al Congreso de la Unión la facultad de legislar en materia de energía eléctrica, estableciéndose además el principio según el cual: “en el rendimiento de los impuestos que el Congreso Federal establezca sobre energía eléctrica, en uso de las facultades que en materia de legislación le concede esta fracción, participarán los estados y los municipios en la proporción que las autoridades federales locales respectivas acuerden”.³²⁸ Es

³²⁸ En opinión de Tena, esta redacción es indicativa de que los autores de la reforma tuvieron como un supuesto no dudoso que dentro de la facultad legislativa general en materia de energía eléctrica, encajaba la especial de gravar con tributos la misma mate-

decir, se constitucionalizó por primera vez el principio de que a pesar de que el poder de crear un impuesto corresponde a un nivel de gobierno, los otros niveles tienen derecho a “participar” en los ingresos recaudados por ese concepto.

Por otro lado, debemos mencionar también que en 1936 el presidente Lázaro Cárdenas envió una iniciativa de reforma a los artículos 73, fracción X, y 131 de la Constitución, a efecto de establecer una delimitación clara entre los poderes impositivos de la Federación y de los Estados. En la Exposición de motivos correspondiente, señaló el presidente:

Tengo la creencia firme de que ha llegado el momento de que, sin destruir las facultades emanadas de la soberanía local para la organización financiera de los Estados, se modifiquen las bases de libre imposición, adoptadas por copia inadaptable a México, de la Constitución norteamericana, porque si en los Estados Unidos de América era una realidad la existencia de entidades plenamente autónomas, con vida independiente y propia, y el problema que se ofrecía al crearse la Federación era el de hacer viable una unión que se creía débil, en nuestro país, al contrario, en los días siguientes a la desaparición del Imperio de Iturbide, el problema que debió plantearse y que ha sido el origen de muchas tragedias de la historia mexicana, fue el de inyectar vitalidad a las descentralizaciones estatales, del territorio patrio, que adquirirían soberanía interior después de un rudo centralismo colonial prolongado por cerca de tres siglos. Para fortalecer a los estados es necesario entregarles ingresos propios: participaciones y contribuciones exclusivas que les aseguren rendimientos regulares y bastantes a cambio de restringir la concurrencia tributaria, que es el efecto inmediato de la libre imposición y que provocan la improductividad de los gravámenes fiscales.³²⁹

Así, el proyecto presidencial buscaba establecer un régimen mixto, en el que se definieran los impuestos de cada nivel, pero en el que se permitiera la participación de un nivel en lo recaudado por el otro nivel. De esta forma, la iniciativa señaló como impuestos federales:

ria. Véase Tena Ramírez, *op. cit.*, nota 128, p. 366. Más adelante volveremos a este texto, que quedó insubsistente por la reforma a la fracción X y la adición de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional cuyo decreto fue publicado el 10. de noviembre de 1942, en vigor desde el 10. de enero de 1943.

³²⁹ Exposición de motivos de la iniciativa de reforma constitucional en materia de federalismo fiscal, del presidente Lázaro Cárdenas. Tomada de Garza, *op. cit.*, nota 326, p. 218.

- a) Impuestos y derechos de importación y de exportación.
- b) Impuestos sobre la renta de las sociedades y de las personas físicas. En los ingresos recaudados participarían los estados, el Distrito Federal, los territorios y las municipalidades.
- c) Impuestos sobre los recursos naturales propiedad de la nación, tales como los de minería, producción de sal y de petróleo, uso de aguas nacionales, pesca, etcétera. Los estados y los municipios participarían en los ingresos producidos por tales explotaciones cuando fueren realizadas en sus territorios.
- d) Impuestos sobre instituciones de crédito y las compañías de seguros.
- e) Impuestos especiales sobre la energía eléctrica —producción y consumo—, gasolina y otros productos derivados del petróleo, ferrocarriles, transporte por vías generales de comunicación, hilados y tejidos, azúcar, cerillos y fósforos, tabaco, alcoholes y mieles incristalizables, aguamiel y productos de su fermentación, cerveza, juegos, lotería y rifas, explotación forestal. En las rentas de estos impuestos participarían los estados y los municipios, sobre la base tanto de su producción como de su consumo.
- f) Impuestos sobre servicios públicos federales y concesiones otorgadas por la Federación.

Mientras que a los estados corresponderían los siguientes impuestos:

- a) Impuesto predial, pero en los ingresos derivados de él participarían los municipios en cuanto a la recaudación realizada dentro de sus territorios.
- b) Un impuesto general sobre la industria y el comercio que sustituiría a los antiguos impuestos de patente. El gobierno federal participaría en el producto de este impuesto general, que también sustituiría al impuesto del timbre (que era federal) sobre las operaciones comerciales e industriales.³³⁰

No obstante, el proyecto de reforma y adiciones a la Constitución presentado por el presidente Cárdenas no fue aprobado por el Congreso de la Unión. Conviene recordar que en su estudio sobre el presidencialismo mexicano, Jorge Carpizo sugiere que la no aprobación de la iniciativa de re-

³³⁰ *Ibidem*, pp. 218 y 219.

forma constitucional referida se debió a que el propio presidente de la República perdió interés en la misma (y no a una supuesta oposición firme y decidida del Congreso).³³¹

Por último, el propio presidente Cárdenas, ya en el final de su mandato, promovió una reforma al artículo 73 constitucional (que eventualmente fue aprobada y publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 24 de octubre de 1942), por medio de la cual el Congreso de la Unión quedó facultado para: legislar a efecto de impedir que en el comercio de estado a estado se establezcan restricciones (fracción IX); legislar en toda la República en materia de hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, instituciones de crédito y energía eléctrica, banca central y trabajo (fracción X), y para establecer contribuciones sobre: 1) Comercio exterior; 2) Aprovechamiento y explotación de recursos naturales propiedad de la Nación; 3) Instituciones de crédito y sociedades de seguros; 4) Servicios públicos concesionados o explotados directamente por al 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.³³² Además la reforma estableció que los estados tendrían derecho a participar en el rendimiento de dichos impuestos especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determinara y que las legislaturas locales fijarían el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica (fracción XXIX).³³³ Este texto constitucional se conserva sin modificaciones hasta la fecha.

³³¹ Carpizo, Jorge, *El presidencialismo mexicano*, 6a. ed., México, Siglo XXI, 1986, p. 84.

³³² El inciso g, que faculta al Congreso de la Unión para crear impuestos especiales sobre producción y consumo de cerveza, fue producto de la adición constitucional publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 10 de febrero de 1949.

³³³ Nótese que el texto aprobado por esta reforma difiere de la redacción adoptada por el último párrafo de la fracción X del artículo 73 constitucional aprobada a través de la reforma de 1934 arriba mencionada. Es decir, si la redacción de este último texto estableció que “en el rendimiento de los impuestos que el Congreso Federal establezca sobre energía eléctrica, *en uso de las facultades que en materia de legislación le concede esta fracción*, participarán los estados y los municipios en la proporción que las autoridades federales locales respectivas acuerden”; en el texto aprobado en 1942 de la fracción XXIX del artículo 73 se determinó que en el rendimiento de los impuestos especiales mencionados por dicha fracción, las entidades federativas participarían *en la proporción*

Finalmente, cabe resaltar, para referencia posterior, que el proceso de reformas y adiciones constitucionales que llevó a las fracciones X y XXIX del artículo 73 constitucional se relaciona con dos de los puntos más debatidos en materia de impuestos desde el punto de vista constitucional, mismos que formulamos aquí a manera de preguntas: ¿la facultad de establecer ciertas contribuciones, establecida en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, significa que el Congreso de la Unión solamente puede crear las contribuciones ahí mencionadas?, y ¿las facultades exclusivas que el artículo 73 otorga al Congreso de la Unión para legislar en determinadas materias, importa también la facultad exclusiva de crear impuestos relativos a dichas materias? Posteriormente entraremos a la discusión detallada de las posibles respuestas a estas interrogantes.

3. Tercera Convención Nacional Fiscal

La Tercera Convención Nacional Fiscal fue convocada en 1947 por el presidente Miguel Alemán Valdés. En la convocatoria puede apreciarse ya el distinto espíritu que animaría a la Convención y que eventualmente sería el que inspiraría el sistema de coordinación fiscal ahora en vigor.

En efecto, entre los objetivos señalados por la convocatoria de la Tercera Convención Nacional Fiscal, se señalaron los siguientes:

- a) Trazar el esquema de un plan nacional de arbitrios, es decir, de un verdadero sistema nacional de distribución de todos los gastos públicos entre todos los contribuyentes.
- b) Planear la forma en que Federación, estados y municipios deban 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 facultad o capacidad de legislación o administración en materia tributaria no implique, en forma alguna, el derecho de aprovechar privativamente los rendi-

que la ley secundaria federal determine. La distinción es importante, al relacionarse con el debate relativo a determinar si la facultad general para legislar en ciertas materias, incluye también la facultad especial y exclusiva para establecer contribuciones sobre actividades vinculadas a dichas materias. Más adelante revisaremos este debate.

- mientos de los gravámenes que se establezcan o recauden por cada autoridad.
- c) Determinar bases ciertas de colaboración ente 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.³³⁴

En ese mismo sentido, quien fuera el secretario de Hacienda de la administración del presidente Alemán explicó años después la filosofía que inspiraría el nuevo sistema de coordinación fiscal:

En efecto, tanto en la primera y segunda convenciones fiscales, como en las medidas que la Secretaría de Hacienda dictó para llevar a la práctica sus conclusiones, se aprecia como propósito cardinal delimitar las esferas de acción de la Federación, de los estados y de los municipios por la vía de atribuir a cada categoría de entidades fuentes propias de tributación seleccionadas en razón de su capacidad de control sobre los respectivos causantes, es decir, llegar a la solución que la teoría y la práctica de otros países han demostrado que no es factible, y sólo como forma transitoria de resolución de problemas concretos se acepta la idea de distribuir el rendimiento de algunos impuestos entre varias autoridades. Contrastando con esa actitud, la actual administración consideró desde su iniciación que el problema de la concurrencia tributaria debía abordarse partiendo de la consideración inicial de que las diversas entidades políticoeconómicas que coexisten en el país deben tener posibilidades de participar en el rendimiento del sistema tributario en proporción a las necesidades de los servicios públicos que cada una tiene encomendados; es decir, que la cuestión fundamental a resolver no es dividir conceptos, sino asegurar la suficiencia conjunta del sistema tributario.³³⁵

³³⁴ Alemán Valdés, Miguel, "Convocatoria a la Tercera Convención Nacional Fiscal", noviembre de 1947, tomada de *Federalismo hacendario, edición especial conmemorativa de los 30 años de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales 1973-2003*, México, Indetec, 2003, p. III.

³³⁵ Beteta, Ramón, *Tres años de política hacendaria, 1947-1949, perspectiva y acción*, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1951, pp. 143 y 144.

Con base en este nuevo enfoque, las conclusiones de la Tercera Convención Nacional Fiscal fueron, entre otras:

- a) Abolir los impuestos locales y municipales sobre las remuneraciones del trabajo y sobre el producto de las inversiones de capital, para que sean gravadas por una sola vez por la Federación. En dicho impuesto habrían de participar la Federación, los estados y los municipios en la proporción que de común acuerdo aprobasen los organismos legislativos correspondientes.
- b) Promover una legislación uniforme en materia de impuestos sobre herencias y legados, a través de una ley tipo.
- c) El impuesto predial debía ser local con participación para los municipios.
- d) La hacienda municipal debía formarse principalmente con el producto de los impuestos sobre actividades de carácter local y de los derechos por la prestación de los servicios públicos a su cuidado; y con las participaciones en impuestos federales y estatales.
- e) Se consideraron como impuestos sobre actividades de carácter local los impuestos: sobre diversiones y espectáculos públicos; sobre los expendios al menudeo de artículos de primera necesidad que señalasen las legislaturas locales; los mercados y el comercio ambulante al menudeo.
- f) Como derechos municipales se identificaron los de: aguas potables, registro, panteones, de cooperación por obras municipales de urbanización, y los que se causen por las autorizaciones, permisos y licencias que expida la autoridad municipal.
- g) Se propuso que se dictara por los estados una legislación uniforme para gravar el comercio, y que la Federación suprimiera todos los impuestos federales especiales al comercio como un paso previo para el establecimiento de un impuesto sobre ventas al consumo.
- h) En cuanto a los impuestos especiales a la industria, su rendimiento se debía dividir en tres porciones fijas, para compartirse entre la Federación las entidades federativas y los municipios, y una parte más, con la cual se conformaría un fondo de reserva para auxiliar a cualquier estado que sufriera un déficit o desequilibrio en su presupuesto o para impulsar el desarrollo económico de las entidades que lo necesitasen.

- i) Se recomendó el diseño y aprobación de un Plan Nacional de Arbitrios, de común acuerdo entre la Federación y los estados, sin perder de vista las necesidades de los municipios.³³⁶

Haciendo eco a algunas de las conclusiones de la tercera convención nacional fiscal, el Congreso de la Unión aprobó en 1948 la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, cuya novedad consistió en crear una tasa federal de 1.8% aplicable a toda la República, y establecía que las entidades federativas que adoptaran el mismo sistema y derogaran o dejaran en suspenso sus propios impuestos sobre actividades comerciales o industriales, tendrían derecho a cobrar una tasa que fijaría su legislatura y que no podría exceder de 1.2%. Ambas tasas se cobrarían juntas. Para poner en práctica este sistema, la Federación y el estado correspondiente celebrarían un acuerdo, que por primera vez se llamó “Convenio de Coordinación”, en el que se establecería cuál de las partes y con qué facultades administraría el impuesto.³³⁷

II. EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

La esencia del Sistema de Coordinación Fiscal consiste en lo siguiente: la Federación y los estados pueden firmar convenios de coordinación fiscal, por medio de los cuales los estados se comprometen a limitar sus potestades tributarias a favor de la Federación, a cambio de obtener una participación en los ingresos fiscales federales. En la actualidad todos los estados han signado este tipo de convenios, lo cual ha hecho que los dos impuestos más importantes (el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado), sean establecidos y administrados por la Federación (a pesar de que ninguno de estos dos impuestos se hayan asignado de manera expresa al Congreso de la Unión en el artículo 73, fracción XXIX, constitucional, que es el artículo que establece la lista de impuestos que le corresponden a la Federación).

Esta situación ha hecho que la Federación controle alrededor del 80% de los ingresos fiscales totales generados en el país, lo cual es un indicador del

³³⁶ Flores Zavala, *op. cit.*, nota 321, pp. 345-354.

³³⁷ Hoyo D'Addona, Roberto, “Evaluación de la Coordinación Fiscal en 1986”, *Federalismo hacendario, edición especial conmemorativa de los 30 años de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, 1973-2003*, México, Indetec, 2003, p. 9.

grado de dependencia financiera de los estados y de los municipios en relación con la Federación.

Dichas participaciones se articulan a través de una serie de reglas y fórmulas que integran el llamado “Sistema Nacional de Coordinación Fiscal”, mismo que se describe a continuación en sus rasgos generales:

Como se expresó anteriormente, la base del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal consiste en que los estados aceptan ceder parte de sus poderes tributarios a la Federación, mediante un Convenio de Adhesión al Sistema celebrado con el gobierno federal, a cambio de tener derecho a obtener una participación en los fondos federales. Asimismo, la Ley de Coordinación Fiscal prevé la conformación de varios tipos de fondos participables. Los más importantes son:

Fondo General de Participaciones: compuesto por el 20% de la recaudación federal participable. Esta última está definida como la cantidad que obtenga la Federación por todos sus impuestos, así como por los derechos sobre la extracción de petróleo y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos (la Ley de Coordinación Fiscal es más específica y extensa en la enunciación de una serie de fuentes de ingresos federales que no se incluirán en la recaudación federal participable).³³⁸

Este Fondo General de Participaciones se distribuye de la siguiente forma:

- a) El 45.17% del mismo, en proporción directa al número de habitantes que tenga cada entidad en el ejercicio de que se trate.
- b) El 45.17, en términos de un coeficiente que toma en cuenta la eficiencia recaudatoria de cada Estado, premiando a los que recaudaron más.
- c) El 9.66% restante se distribuirá en proporción inversa a las participaciones por habitante que tenga cada estado, y éstas son el resultado de la suma de las participaciones a que se refieren los numerales i y ii en el ejercicio de que se trate (criterio compensatorio).

Fondo de Fomento Municipal: integrado con una fracción de 1% de la recaudación federal participable, que corresponde a los municipios del país y distribuido conforme a la fórmula del artículo 2-a, fracción III de la Ley de Coordinación Fiscal. Los recursos de este fondo no son entregados

338 Véase el artículo 2o. de la Ley de Coordinación Fiscal.

directamente a los municipios, sino a los gobiernos de los estados, y son éstos quienes se encargan de transferirlos a los municipios.

Además, las entidades federativas pueden incluir en los convenios de coordinación que celebren con la Federación, la asignación del 100% de la recaudación que se obtenga por ciertos impuestos específicos, tales como el impuesto federal sobre tenencia o uso de vehículos, o el impuesto sobre automóviles nuevos (de lo cual corresponderá cuando menos el 20% a los municipios de la entidad, que se distribuirá entre ellos en la forma que determine la legislatura local respectiva).

Asimismo, los estados pueden acordar con la Federación la participación en la recaudación que se obtenga del impuesto especial sobre producción y servicios en los porcentajes y sobre bienes que a continuación se mencionan:

- a) El 20% de la recaudación si se trata de cerveza, bebidas refrescantes, alcohol, bebidas alcohólicas fermentadas y bebidas alcohólicas.
- b) El 8% de la recaudación si se trata de tabacos labrados. Esta participación se distribuirá en función del porcentaje que represente la enajenación de cada uno de los bienes mencionados, de la enajenación nacional. Por último, señala la ley que los municipios deberán recibir como mínimo el 20% de la participación que le corresponda al estado.

Cabe aclarar que el régimen legal de participación en ingresos federales no conlleva el reconocimiento de algún grado de capacidad normativa para las entidades federativas ni para los municipios.

Por otro lado, la Ley de Coordinación Fiscal prevé otro tipo de transferencias de la Federación a los estados, que constituyen “aportaciones” de diverso tipo. Estas son definidas por el artículo 25 de dicha ley, como “recursos que la Federación transfiere a las haciendas públicas de los estados, del Distrito Federal, y en su caso, de los municipios, condicionando su gasto a la consecución y cumplimiento de los objetivos que para cada tipo de aportación establece la ley”. Con esas aportaciones se crean los fondos siguientes:

- a) Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal.
- b) Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud.
- c) Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social.

- d) Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal.
- e) Fondo de Aportaciones Múltiples.
- f) Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos.
- g) Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de los Estados y del Distrito Federal.
- h) Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas.

Los criterios para fijar el importe de dichas transferencias dependen del tipo de fondo de que se trate. Por ejemplo, en cuanto a la determinación del monto anual correspondiente al Fondo de Aportaciones para la Educación Básica, se tomará en cuenta el registro de escuelas y de plantilla de personal, así como los recursos presupuestarios que con cargo al dicho fondo se hayan transferido a las entidades federativas el ejercicio anterior, pero no se establece una fórmula para la distribución de dicho fondo entre las entidades federativas, sino que se prevé una reunión de autoridades federales y estatales en materia educativa para analizar las alternativas y propuestas sobre el empleo de los recursos bajo un criterio de equidad.

Por su parte, el monto del fondo de aportaciones para los servicios de salud se determina tomando en cuenta factores tales como el inventario de infraestructura médica y de plantilla de personal; los recursos que con cargo a las previsiones para servicios personales y de gasto de operación e inversión contenidas en el presupuesto de egresos de la Federación que se hayan transferido a los estados durante el ejercicio fiscal anterior, para cubrir el gasto en servicios personales, gasto de operación e inversión. Y con base en dicho monto, se aplica una fórmula (artículo 31 Ley de Coordinación Fiscal) para determinar la distribución de los recursos a las entidades federativas. La fórmula toma en cuenta índices de mortalidad, de marginación, población, entre otros.

El fondo de aportaciones para la infraestructura social se determina anualmente en el presupuesto de egresos de la Federación con recursos federales por un monto equivalente al 2.5% de la recaudación federal participable. Este fondo es distribuido por el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Desarrollo Social, conforme a una fórmula que toma en cuenta criterios de pobreza extrema. La idea es que las aportaciones de este fondo se realicen en función de la proporción que corresponda a cada estado en la pobreza extrema a nivel nacional.

Igualmente, el artículo 46 de la Ley de Coordinación Fiscal señala que el fondo de aportaciones para el fortalecimiento de las entidades federativas se determinará anualmente en el presupuesto de egresos de la Federación correspondiente con recursos federales por un monto equivalente al 1.40% de la recaudación federal participable a que se refiere el artículo 2o. de la misma ley. Y dispone que los montos de este fondo se enterarán mensualmente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a los estados y al Distrito Federal de manera ágil y directa, de acuerdo con el porcentaje que le corresponda a cada entidad federativa conforme a la distribución de dicho fondo en el presupuesto de egresos de la Federación del ejercicio fiscal inmediato anterior. Por otro lado, el artículo 47 de la referida ley establece destinos específicos a los que habrán de aplicarse los recursos provenientes de este fondo.³³⁹

339 “Artículo 47. Los recursos del Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas se destinarán:

I. A la inversión en infraestructura física, incluyendo la construcción, reconstrucción, ampliación, mantenimiento y conservación de infraestructura; así como la adquisición de bienes para el equipamiento de las obras generadas o adquiridas; infraestructura hidroagrícola, y hasta un 3% del costo del programa o proyecto programado en el ejercicio fiscal correspondiente, para gastos indirectos por concepto de realización de estudios, elaboración y evaluación de proyectos, supervisión y control de estas obras de infraestructura;

II. Al saneamiento financiero, preferentemente a través de la amortización de deuda pública, expresada como una reducción al saldo registrado al 31 de diciembre del año inmediato anterior. Asimismo, podrán realizarse otras acciones de saneamiento financiero, siempre y cuando se acredite un impacto favorable en la fortaleza de las finanzas públicas locales;

III. Para apoyar el saneamiento de pensiones y, en su caso, reformas a los sistemas de pensiones de los Estados y del Distrito Federal, prioritariamente a las reservas actuales;

IV. A la modernización de los registros públicos de la propiedad y del comercio locales, en el marco de la coordinación para homologar los registros públicos; así como para modernización de los catastros, con el objeto de actualizar los valores de los bienes y hacer más eficiente la recaudación de contribuciones;

V. Para modernizar los sistemas de recaudación locales y para desarrollar mecanismos impositivos que permitan ampliar la base gravable de las contribuciones locales, lo cual genere un incremento neto en la recaudación;

VI. Al fortalecimiento de los proyectos de investigación científica y desarrollo tecnológico, siempre y cuando las aportaciones federales destinadas a este rubro sean adicionales a los recursos de naturaleza local aprobados por las legislaturas locales en dicha materia;

Como comentario general, puede decirse que la definición de los montos de estos fondos y su distribución, se hace conforme a cálculos y fórmulas establecidas por la Ley de Coordinación Fiscal (de carácter federal). Cálculos que son realizados por autoridades federales, y en las que las autoridades locales coadyuvan proporcionando información y datos estadísticos.

Corresponde en última instancia a la Auditoría Superior de la Federación, de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión hacer la labor de control y fiscalización de que los recursos así aportados se hayan destinado a los objetivos para los cuales se asignaron.³⁴⁰

Los ingresos de los estados que provienen de las participaciones en el fondo general de participaciones, el fondo de fomento municipal y de las participaciones en ciertos impuestos, no están condicionadas en cuanto a su gasto, pero los ingresos que provienen de los fondos de aportaciones federales sí están condicionados.

El condicionamiento en algunos casos es genérico y en otros es más concreto. En el caso de los fondos de aportaciones en educación y salud, es genérico. Es decir, la ley indica que los recursos de dichos fondos habrán de aplicarse a los sectores de educación (básica o normal) y al de salud, res-

VII. Para los sistemas de protección civil en los Estados y el Distrito Federal, siempre y cuando las aportaciones federales destinadas a este rubro sean adicionales a los recursos de naturaleza local aprobados por las legislaturas locales en dicha materia;

VIII. Para apoyar la educación pública, siempre y cuando las aportaciones federales destinadas a este rubro sean adicionales a los recursos de naturaleza local aprobados por las legislaturas locales para dicha materia y que el monto de los recursos locales se incremente en términos reales respecto al presupuestado en el año inmediato anterior, y

IX. Para destinarlas a fondos constituidos por los Estados y el Distrito Federal para apoyar proyectos de infraestructura concesionada o aquéllos donde se combinen recursos públicos y privados; al pago de obras públicas de infraestructura que sean susceptibles de complementarse con inversión privada, en forma inmediata o futura, así como a estudios, proyectos, supervisión, liberación del derecho de vía, y otros bienes y servicios relacionados con las mismas.

Los recursos del Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas, tienen por objeto fortalecer los presupuestos de las mismas y a las regiones que conforman. Para este fin y con las mismas restricciones, las Entidades Federativas podrán convenir entre ellas o con el Gobierno Federal, la aplicación de estos recursos, los que no podrán destinarse para erogaciones de gasto corriente o de operación, salvo en los casos previstos expresamente en las fracciones anteriores. Las Entidades Federativas deberán presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público un informe trimestral detallado sobre la aplicación de los recursos a más tardar 20 días naturales después de terminado el trimestre”.

³⁴⁰ Artículo 49 de la Ley de Coordinación Fiscal.

pectivamente. Pero en el caso, por ejemplo, del fondo de aportaciones múltiples, los recursos deben destinarse exclusivamente al otorgamiento de desayunos escolares, apoyos alimentarios y de asistencia social a la población en condiciones de extrema pobreza.

La ley indica que todas estas aportaciones federales condicionadas serán administradas y ejercidas por los gobiernos de las entidades federativas y, en su caso, de los municipios que las reciban, conforme a sus propias leyes. Señala la ley también que en razón de lo anterior, deberán registrarlas como ingresos propios destinados específicamente a los fines establecidos en los artículos respectivos de la ley.

Recibidos los recursos de los fondos de aportaciones por las entidades federativas y los municipios, hasta su erogación total, el control y la supervisión del manejo de dichos recursos corresponderá en una primera instancia a los órganos locales de fiscalización de las cuentas públicas, pero en una segunda y última instancia a la auditoría superior de la Federación de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.

Resulta significativo el dato de que el monto de los fondos de aportaciones federales a las entidades federativas (que son fondos condicionados) ha sido mayor al de los recursos que provienen del régimen de participaciones. En el presupuesto de egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007, por ejemplo, las aportaciones fueron equivalentes a 332,298,087,595.00, en tanto que las participaciones ascendieron a 324,281,091,999.00 (pesos mexicanos).

Por otro lado, y para darnos cuenta del grado de dependencia de las entidades federativas de los ingresos federales, podemos tomar a dos estados:

En un estado relativamente desarrollado como Querétaro, las previsiones para 2003 fueron las siguientes:

a) Ingresos propios	\$ 377,841,000.00
b) Participaciones federales	\$ 3,555,373,000.00
c) Aportaciones federales	\$ 4,498,409,000.00 ³⁴¹

Por otro lado, en un estado relativamente pobre, como lo es el Estado de Guerrero, los datos correspondientes al ejercicio fiscal 2002, fueron los siguientes:

341 Proyecto de Presupuesto de Egresos del Estado de Querétaro para 2003.

a) Ingresos propios	\$ 616,000,000.00
b) Participaciones federales	\$ 3,744,000,000.00
c) Aportaciones federales	\$ 10,071,000,000.00 ³⁴²

Por otro lado, cabe señalar que el principio de solidaridad fiscal entre los estados se da a través del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, y con la intermediación de las autoridades hacendarias federales. Dicho principio se manifiesta a través de los criterios compensatorios que se encuentran en las distintas fórmulas que deben aplicarse para definir la manera en que se han de distribuir los fondos federales participables o transferibles a las entidades federativas, y que toman en cuenta factores como los niveles de pobreza, marginalidad e índices de mortalidad de las distintas entidades federativas.

Victoria Rodríguez reporta que bajo la fórmula de distribución existente en la actualidad y vigente desde 1990, se generó un aumento real de 64% en las transferencias federales a los cuatro estados más pobres (Chiapas, Guerrero, Hidalgo y Oaxaca) entre 1989 y 1992, mientras que los demás estados recibían un aumento de 20% en promedio. El efecto global de la reforma de 1990 fue que la proporción de las transferencias a los tres Estados más ricos (Nuevo León, Baja California y Distrito Federal), en comparación con las transferencias a los seis estados más pobres, se redujo de 3.1 en 1989 a 2.1 en 1992, lo cual ha provocado cierta fricción entre los estados más ricos del norte y la Secretaría de Hacienda, al sentirse castigados por ser más prósperos y más eficaces recaudadores de impuestos y por contribuir más al fisco federal.³⁴³

Por último, cabe mencionar que las participaciones que corresponden a las entidades y municipios sí pueden ser retenidas y afectadas por la Federación, para el pago de obligaciones financieras contraídas a favor de la Federación, de las instituciones de crédito que operen en el país, así como de las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana (así lo permite el artículo 9o. de la Ley de Coordinación Fiscal). Además, la mencionada ley no contempla ningún tipo de garantía de la cual puedan disponer los estados en caso de que el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacien-

³⁴² Ley de Ingresos del Estado de Guerrero, para el ejercicio fiscal de 2002.

³⁴³ Rodríguez, Victoria, *La descentralización en México*, México, Fondo de Cultura Económica, 1999, p. 185.

da y Crédito Público, determine la retención y su afectación al pago de las deudas contraídas.

Lo que sí establece la Ley de Coordinación Fiscal es la posibilidad de que las entidades federativas recurran a la Suprema Corte de Justicia, en los casos en que, previa audiencia, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determine su salida del sistema de coordinación fiscal, por incumplimiento de la ley o de los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal celebrados entre la Federación y los estados. En estos supuestos, la Secretaría de Hacienda puede también disminuir las participaciones al estado en cuestión, por el monto equivalente a los ingresos que hubiere recaudado en contravención al sistema de coordinación fiscal. Por último, los estados también pueden recurrir a la Suprema Corte de Justicia, cuando sea la Secretaría de Hacienda la que incumpla con la Ley de Coordinación Fiscal o los convenios respectivos (artículo 12 de la Ley de Coordinación Fiscal).

La gestión, liquidación y recaudación de los tributos federales son realizados principalmente por órganos federales. La Secretaría de Hacienda cuenta con un órgano especializado denominado “Servicio de Administración Tributaria”, con presencia nacional, que es la instancia encargada de la recaudación federal. Por otra parte, las entidades federativas cuentan dentro de la estructura de sus secretarías de finanzas, con órganos especializados en la recaudación de los tributos locales. Esta es la regla general.

Sin embargo, la Ley de Coordinación Fiscal permite que las entidades federativas y la Federación suscriban “convenios de colaboración administrativa” por medio de los cuales las primeras puedan encargarse de la gestión, liquidación y recaudación de algunos impuestos federales. Entre éstos destacan el impuesto federal sobre tenencia o uso de vehículos, y el impuesto sobre automóviles nuevos. En ambos casos, los estados que celebren dichos convenios tendrán derecho al 100% de lo recaudado por concepto de dichos impuestos federales, estando obligados a distribuir entre sus municipios al menos el 20% de lo recaudado por los mismos.

Bajo otras reglas, también pueden ser objeto de este tipo de convenio de colaboración la administración de otros impuestos, incluyendo al propio Impuesto sobre la Renta y el IVA.

Suelen firmarse “convenios de colaboración administrativa” entre la Federación, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los gobiernos de los estados, para el efecto de que las funciones de administración de ciertos impuestos federales sean realizadas por el estado. De hecho,

la colaboración puede alcanzar hasta a los municipios de los estados, ya que estos convenios suelen incluir una cláusula por la que el estado, con el consentimiento de la Secretaría de Hacienda, podrá ejercer total o parcialmente las facultades de administración transferidas a través de sus Municipios.

En el ejercicio de estas facultades, el estado debe sujetarse a los términos de la legislación federal. Asimismo, si bien en virtud de estos convenios los órganos del estado no dependen jerárquicamente de la administración, sí se da una relación por la que aquéllos tienen obligaciones como la siguientes: informar a la Federación sobre la probable comisión de delitos fiscales; depositar mensualmente a favor de la Tesorería de la Federación el importe de los ingresos federales captados en el mes inmediato anterior; rendir mensualmente ante la Federación, la “cuenta mensual comprobada de ingresos coordinados”, y seguir las reglas federales en materia de concentración de fondos y valores propiedad de la Federación.

Por su parte, la Secretaría de Hacienda tiene facultades como las que siguen: intervenir en cualquier tiempo para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los estados; formular querellas por delitos fiscales; tramitar y resolver recursos de revocación que presenten contribuyentes contra resoluciones definitivas que determinen contribuciones o accesorios; interponer recursos de diverso tipo contra resoluciones que sean adversas a los intereses del fisco (en relación con los ingresos coordinados), y de manera muy importante, ejercer las facultades de planeación, programación, normatividad y evaluación de los ingresos coordinados.

La manera en que la Federación se asegura el control es, por un lado, por medio de la privación de los incentivos económicos que sufre el estado que no celebra convenio o que celebrándolo no lo cumple. Dichos incentivos consisten básicamente en porcentajes de los ingresos coordinados, así como de multas en que los contribuyentes incurran. Por otro lado, en los convenios se establece siempre una cláusula según la cual la Federación tiene la facultad de tomar a su cargo exclusivo cualquiera de las funciones transferidas al estado a través del convenio respectivo, cuando éste incumpla alguna de las obligaciones señaladas en el mismo (mediante aviso por escrito efectuado con anticipación). Asimismo, el estado puede dejar de ejercer alguna o varias de las atribuciones transferidas, para lo cual deberá dar aviso por escrito a la Secretaría de Hacienda.

Por otro lado, la Ley de Coordinación Fiscal también admite la posibilidad de que los municipios de los estados participen con el 80% de la re-

caudación que se obtenga de los contribuyentes sujetos al régimen de “pequeños contribuyentes” (según lo previsto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, que es federal), siempre y cuando realicen actos de verificación que tiendan a detectar y fiscalizar a quienes tributen bajo el mencionado régimen. No obstante, para el caso de que los municipios pacten el auxilio de los gobiernos de las entidades federativas para realizar dichos actos de verificación, la recaudación proveniente de dichos contribuyentes de distribuirá de la siguiente forma: municipios, 75%; estados, 10%, y Federación 15%.

Hay que tomar en cuenta que los ingresos tributarios en cuya administración participan los estados o los municipios, deben ser enterados a la Federación. Las autoridades estatales y municipales tienen la obligación de concentrar dichos recursos en la Secretaría de Hacienda e informar periódicamente de los recaudado; sin embargo, es posible que la Secretaría de Hacienda y el estado respectivo acuerden un procedimiento de compensación permanente, para que el estado retenga lo que le corresponde por concepto de las participaciones federales que le toque recibir.

III. LA PROBLEMÁTICA CONSTITUCIONAL BÁSICA DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

Desde el punto de vista constitucional, el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal enfrenta una serie de dilemas que conviene discutir a fondo. El primero de ellos es el relativo a las bases constitucionales mismas del mencionado sistema, pues resulta que si por un lado la Constitución ha establecido un régimen de “conurrencia”, por otro lado leyes y convenios aprobadas y signados en distintas épocas han ido transfiriendo el grueso de las facultades tributarias a la Federación.

Uno de los principales arquitectos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el profesor y licenciado Roberto Hoyo D’Addona, ha dejado testimonio de cómo es que se llegó a la mencionada situación. Según este autor, la Constitución establece un régimen de concurrencia de facultades impositivas de Federación y estados, y solamente en un número limitado de materias establecidas en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional establecidas a partir de la reforma de 1942, se otorgó al Congreso de la Unión facultades exclusivas para crear ciertas contribuciones, con lo que se negó la misma posibilidad a las legislaturas de los estados. Además, con dicha reforma se or-

denó la “participación” de los estados en los impuestos federales que se establecieran sobre las bases señaladas como exclusivas del Poder Legislativo Federal. Sin embargo, en una evolución que jamás previó el poder revisor de la Constitución, el esquema de la fracción XXIX del artículo 73 comenzó a generalizarse, no ya por mandato constitucional, sino por decisión de la Federación, que en sus leyes sobre impuestos especiales ofrecía participaciones a los estados, si éstos libremente decidían no gravar las mismas bases, “...y los estados fueron aceptando estas invitaciones, hasta llegar al gravamen general al comercio y a la industria: el impuesto sobre ingresos mercantiles, y de ahí, a la recaudación federal total”.³⁴⁴

En opinión del mismo autor, el sistema de coordinación fiscal que a la postre fue creado, deriva de las facultades implícitas del Congreso de la Unión, establecidas en la fracción XXX del artículo 73 constitucional. Sin embargo, apunta que ya que el resultado de la coordinación fiscal discrepa del sistema original de concurrencia impositiva, sería oportuno acoger expresamente dicho resultado en el texto constitucional.³⁴⁵

En efecto, del estudio que hemos realizado en lo que va de este capítulo sobre el régimen constitucional y el legal en materia tributaria, se desprende que hay un desfase en cuanto a la lógica de cada uno de estos dos niveles normativos. Por ello, un camino de reforma constitucional en la materia consistiría, como sugiere Hoyo D’Addona, en no dejar a las facultades implícitas la organización del sistema, sino establecer de manera expresa las reglas y principios constitucionales de la coordinación fiscal, bajo la lógica que se ha seguido hasta ahora, es decir, definiendo como impuestos federales los que bajo el sistema actual ya establece el Congreso de la Unión, y dando a los estados la facultad de participar en el rendimiento de dichos impuestos.³⁴⁶ Además, sin salirse del esquema vigente en la actualidad, y

344 Hoyo D’Addona, Roberto, *op. cit.*, nota 337, p. 13.

345 *Ibidem*, p. 14.

346 A esta opción correspondería la idea de Roberto Hoyo, en el sentido de que “El criterio que se sigue en materia de coordinación es que la solución al problema de concurrencia impositiva no es cualitativo, de determinar qué impuestos, por sus características, deban ser federales, estatales o municipales; sino que la solución es puramente cuantitativa: qué parte de los recursos fiscales de la nación debe corresponder a cada nivel de gobierno”. En donde los “recursos fiscales de la nación” son regulados por la Federación, a través de leyes del Congreso de la Unión. Véase Hoyo D’Addona, Roberto “La coordinación fiscal en México”, documento presentado en el Seminario con la Fundación Alemana, diciembre de 1984, citado por Gutiérrez González, Juan Marcos, “Descentralización fiscal y desarrollo regional: avances y retos futuros”, *cit.*, nota 334, p. 57.

en la lógica de fortalecer fiscalmente a estados y municipios, podría proponerse un aumento en el porcentaje correspondiente a las participaciones.

Por otro lado, podría también pensarse en una segunda opción de reforma, consistente en conferir a cada nivel de gobierno la facultad para crear y administrar de manera exclusiva determinados impuestos, pero al mismo tiempo establecer la obligación de que cada nivel comparta con los otros alguna porción de los rendimientos de aquéllos, de acuerdo a fórmulas que podrían establecerse en la propia Constitución.³⁴⁷

Por último, una tercera opción de reforma consistiría en regresar al sentido de las propuestas de las primeras dos convenciones nacionales fiscales celebradas en nuestro país en el siglo XX, retomadas por la iniciativa de reforma constitucional que en la materia propuso el presidente Cárdenas en 1936: establecer en nuestra norma fundamental una clasificación de contribuciones, determinando con precisión cuáles han de ser exclusivas de la Federación y cuáles de los estados. Dentro de este esquema, se trataría no solamente de recibir más dinero producto de participaciones mayores provenientes de los recursos federales, sino de compartir facultades de decisión y responsabilidades en la determinación y administración de los impuestos.

Cualquiera que sea la opción que se escoja, ha de tomarse en cuenta que la transferencia de poderes tributarios de la Federación a los estados y municipios debe ir acompañada de un programa de fortalecimiento de la capacidad de gestión administrativa de estos últimos. Solamente así podrán tener posibilidades reales de hacerse cargo de la administración de los impuestos transferidos. No hacerlo así, podría provocar un desplome en los niveles generales de recaudación, que de por sí ya son de los más bajos del mundo, en comparación con otros países con un nivel de desarrollo económico similar al de México. Además, pensamos que una redistribución de poderes tributarios debe llevar aparejado un fortalecimiento de los mecanismos de control, de rendición de cuentas y de la transparencia en materia tributaria y de ejercicio del gasto público tanto a nivel federal como a nivel estatal y municipal. Por último, debe cuidarse que exista una proporción entre los recursos financieros que a cada nivel de gobierno corresponda, y las funciones y servicios que a cada uno de ellos toque desempeñar y realizar.

³⁴⁷ Este es el sistema adoptado por la Constitución de Brasil. Véase Serna de la Garza, José María, *op. cit.*, nota 207, p. 294.

Por otro lado, y como comentario adicional a las cuestiones de carácter constitucional, resulta pertinente recordar que existe en la actualidad descontento en las entidades federativas en relación con el sistema de relaciones financieras imperante. En la prensa diaria se puede percibir cómo los gobernadores de las entidades federativas se manifiestan a favor de una reforma del sistema de coordinación fiscal del federalismo mexicano.

En general, se acepta que el sistema imperante no ha dejado de tener sus méritos en su evolución reciente. Por ejemplo, se ve como un punto positivo el hecho de que se hayan incrementado las transferencias federales a los estados, a través de los fondos de aportaciones integrados en el llamado “Ramo 33” del presupuesto de egresos de la Federación; igualmente, se ve con beneplácito el incremento que se dio en el porcentaje del fondo general de participaciones (que ahora equivale al 20% de los recursos federales participables). Asimismo, se sigue reconociendo como un mérito del sistema imperante, el haber terminado con la “anarquía fiscal” que existía con anterioridad, si bien se observa de manera evidente que el costo consistió en aceptar a cambio una creciente centralización.

Sin embargo, hay malestar en cuanto al diseño general del sistema, que ha llevado a una gran centralización de los recursos fiscales en manos del gobierno federal, generándose con ello la consiguiente dependencia financiera de las entidades federativas. Se alega, por ejemplo, que los estados tienen una potestad legal muy limitada para establecer ingresos propios. Se considera, por tanto, necesario contar en los estados con potestades tributarias de impacto recaudatorio significativo (y que tales potestades estén previstas por la Constitución general, para contar con mayor certidumbre). Asimismo se ha considerado que es necesario entregar mayores responsabilidades y atribuciones a las entidades federativas no sólo en cuanto a los ingresos, sino también en cuanto al ejercicio del gasto, disminuyendo el condicionamiento en el manejo de una porción importante de las transferencias federales (los llamados fondos de aportaciones federales).

Por otro lado, la discusión pública y las propuestas generadas en esta materia tanto a nivel federal como a nivel local parecen apuntar a una reforma constitucional y legal que sustituya la ley de coordinación fiscal por una ley de coordinación hacendaria. Con esta reforma, se trataría de organizar las finanzas públicas de México desde una perspectiva más integral, que incluya la coordinación a nivel del crédito y de la deuda pública. Se buscaría con ello que el gobierno federal intervenga para facilitar el acceso de estados al crédito; que las entidades federativas puedan obtener tasas de interés más bajas;

que se les reconozcan más opciones para garantizar sus créditos, y que se encuentren modalidades para que las entidades y los municipios participen de los beneficios de los créditos adquiridos por el gobierno federal.

Por último, un Sistema Nacional de Coordinación Hacendaria buscaría diseñar herramientas para asegurar el equilibrio entre las partes; así como fijar bases para que en el sistema se mantuviera una comunicación institucional constante con el Congreso federal, de manera que cuando se tuviera que legislar sobre alguna de las materias coordinadas, el Congreso de la Unión lo hiciera tomando en cuenta la coordinación intergubernamental, sus antecedentes, los programas y convenios de colaboración existentes, y las consecuencias favorables o desfavorables que afectarían a las haciendas locales.

IV. LOS CINCO TEMAS DE DEBATE CONSTITUCIONAL SOBRE EL FEDERALISMO FISCAL MEXICANO

El debate constitucional sobre el federalismo fiscal mexicano se ha centrado en las siguientes interrogantes:

- 1) ¿Cuál es exactamente el régimen constitucional de distribución de competencias en materia impositiva?
- 2) ¿Las facultades exclusivas que el artículo 73 otorga al Congreso de la Unión para legislar en determinadas materias (específicamente las de la fracción X), importan también la facultad exclusiva de crear contribuciones relativos a dichas materias?
- 3) ¿La facultad de establecer ciertas contribuciones, establecida en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, significa que el Congreso de la Unión está limitado en su poder de establecer contribuciones a las indicadas en dicha fracción?
- 4) ¿Puede delegar la Federación sus facultades tributarias exclusivas a las entidades federativas?
- 5) ¿Las “aportaciones federales” son recursos pertenecientes a la Federación o a los Estados?

En las líneas que siguen nos aproximaremos a las respuestas que tanto la jurisprudencia como la doctrina han desarrollado para contestar las referidas preguntas, a fin de estar en posibilidad de dar nuestra propia opinión sobre cada una de las interrogantes planteadas.

1. *¿Cuál es exactamente el régimen constitucional de distribución de competencias en materia impositiva?*

En este punto, tanto la jurisprudencia como la doctrina parecen estar de acuerdo: en México se ha establecido en la Constitución, como regla general, un régimen de “conurrencia” en materia impositiva. Sin embargo, la regla general admite algunas excepciones, formadas por cierto tipo de contribuciones que solamente pueden ser establecidas por el Congreso de la Unión. Autores como Flores Zavala, Sergio de la Garza y Jorge Carpizo³⁴⁸ han avalado la formulación según la cual la Constitución establece:

- a) Facultades ilimitadas concurrentes: el Congreso de la Unión y las legislaturas estatales pueden establecer tributos sobre cualquier materia, sin ninguna limitación. Estas facultades derivan de la fracción VII del artículo 73 y del artículo 124 de la Constitución.
- b) Facultades exclusivas otorgadas en forma positiva: son las que establece la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, en favor de la Federación.
- c) Facultades exclusivas de la Federación por razón de prohibición a los estados: establecidas en el artículo 117, fracciones III, V, VI y VII.³⁴⁹

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha producido criterios en los que se coincide en lo fundamental con la opinión doctrinaria antedicha, tal y como puede apreciarse en las siguientes tesis:

FACULTAD IMPOSITIVA DE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. El análisis de los artículos 117 y 118 de la Constitución, persuade de que el pacto fundamental no optó por una delimitación de la competencia federal y las competencias locales, para establecer impuestos, sino que organizó un sistema complejo cuyas premisas fundamentales son las siguientes: 1o. Conurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las

³⁴⁸ Este autor emplea el término de “facultades coincidentes” en lugar de “concurrentes”, Carpizo, *Estudios Constitucionales*, cit., nota 259, p. 105.

³⁴⁹ Jorge Carpizo revisa y reformula la explicación de Sergio F. de la Garza, con la que está de acuerdo en lo fundamental. Carpizo, *op. cit.*, nota 259, p. 104. Garza, Sergio de la, *op. cit.*, nota 326, pp. 220-230; y también reseña la opinión de Flores Zavala, cuya propuesta coincide en lo fundamental con los de los otros dos autores, Flores Zavala, *op. cit.*, nota 321, pp. 330-331.

fuentes de ingreso. 2o. Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación, y 3o. Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados.³⁵⁰

IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. La Constitución general no opta por una delimitación de la competencia federal y estatal para establecer impuestos, sino que 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 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, fracciones X y XXIX), y c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118).³⁵¹

IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales 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 XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118).³⁵²

A pesar de que estas tres tesis son sustancialmente similares, las citamos *in extenso* para percibir una diferencia sutil, que nos servirá para discutir el punto siguiente. Dicha diferencia consiste en lo siguiente: la primera y tercera tesis transcritas no hacen referencia a la fracción X del artículo 73

³⁵⁰ Amparo administrativo en revisión 310/53, Constucciones Alpha, S. A. y coags., unanimidad de 4 votos, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. CXX, 3 de junio de 1954, p. 889.

³⁵¹ Amparo en revisión 1568/65, Lucía Margarita Mantilla de Krause, unanimidad de 16 votos, Ponente: José Rivera Pérez Campos. *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, vol. CV, 29 de marzo de 1966, p. 112.

³⁵² Amparo en Revisión 3368/65, Salvador Dámaso Zamudio Salas. *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, primera parte, fallado el 26 de junio de 1969, p. 149. Se trata de un criterio que ha sentado jurisprudencia.

constitucional al hablar de la limitación a la facultad impositiva de los estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación. En la segunda tesis sí se hace dicha referencia. Es importante señalar esto porque la diferencia nos indica un cambio de criterio, una oscilación entre dos formas de interpretar la fracción X del artículo 73 constitucional, en relación con la distribución de facultades en materia tributaria, cuestión que discutiremos en el siguiente apartado.

2. *¿Las facultades exclusivas que el artículo 73 otorga al Congreso de la Unión para legislar en determinadas materias (específicamente las de la fracción X), importan también la facultad exclusiva de crear contribuciones relativas a dichas materias?*

En relación con este tema, la Suprema Corte de Justicia ha sustentado criterios encontrados en distintas tesis y en distintas épocas. Por ejemplo, pueden encontrarse tesis en las que la Corte afirma que se debe hacer la separación entre la facultad general de legislar en relación con una materia, y la facultad específica de legislar en aspectos fiscales que afecten actividades relacionadas con dicha materia. Así, encontramos tesis como las siguientes:

TRABAJO. FACULTAD EXCLUSIVA DE LEGISLAR EN MATERIA DE. Por su claridad, el texto del artículo 123 de la Constitución permite inferir que la facultad exclusiva que, en materia de trabajo, otorga este precepto al Congreso de la Unión, se limita exclusivamente a la expedición de las leyes de trabajo relativas, desarrollando las bases consignadas en el artículo aludido, todas referentes a un verdadero estatuto del trabajo, o sea, un cuerpo de prevención y providencias que tiendan a proteger la vida, la salud, el salario y otros derechos económicos y familiares del trabajador; pero no incluye ninguna regla expresa de carácter fiscal o de relación con la materia hacendaria.³⁵³

En el mismo sentido, encontramos también la siguiente tesis:

IMPUESTO SOBRE REMUNERACIONES DEL TRABAJO PERSONAL. NO ES INCONSTITUCIONAL EL DECRETO NÚMERO 200 DE LA LEGISLACIÓN DE SINA-

³⁵³ Amparo administrativo en revisión 121/54, Martínez Esteban y coags., unanimidad de 4 votos. Ponente: Octavio Mendoza González, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. CXXI, 27 de agosto de 1954, p. 1890.

LOA QUE LO ESTABLECE EN LA LEY DE HACIENDA. Los artículos 73, fracción X, y 123 constitucionales, reservan a la Federación el poder de legislar sobre las relaciones obrero-patronales, y sobre las existentes entre el Estado y sus empleados, pormenorizando y desarrollando las bases rectoras establecidas en el último precepto citado, pero no le reservan poder tributario sobre las percepciones de los trabajadores y empleados, que es materia impositiva concurrente; de la Federación, por efecto de los artículos 65, fracción II, 73, fracción VII, y 31, fracción IV constitucionales, y de los estados, por disposición de este último artículo y del 124, también constitucional; en consecuencia, al establecer la Legislatura de Sinaloa el gravamen referido, no invadió la esfera de poder reservada a la Federación. La Ley analizada, por otra parte, al establecer el sistema de recaudación del tributo por medio de retención de las cuotas al través de los pagadores de los sueldos o salarios, no es violatoria del tercer párrafo del artículo 4o. constitucional, ya que la garantía de que nadie puede ser privado del producto de su trabajo sino por resolución judicial, no alcanza a la facultad económico-coactiva del Estado, pues si éste se hallara obligado en cada caso a obtener resolución judicial para hacer efectivo el impuesto, se vería en peligro su propia estructura y funcionamiento.³⁵⁴

Asimismo, en los considerandos octavo y noveno de la sentencia que recayó al Amparo administrativo en revisión, 310/53, pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se puede leer la siguiente argumentación:

- a) La jurisprudencia de la Corte ha interpretado la fracción X del artículo 73 constitucional, 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 estas materias, dentro de la cual va incluida la facultad de imponer, porque ésta sólo puede realizarse a través de la función legislativa.³⁵⁵

³⁵⁴ Amparo en revisión, 1005/63, Martha Arellano Sandoval, unanimidad de 18 votos. Ponente: Rafael Rojina Villegas, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 10, 14 de octubre de 1969, p. 23.

³⁵⁵ En la época de la sentencia la fracción X del artículo 73 constitucional establecía que era facultad del Congreso de la Unión legislar en toda la República “sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, instituciones de crédito y energía eléctrica, para establecer el banco único de emisión en los términos del artículo 28 de es-

- b) Es verdad que la fracción X concede facultad exclusiva para legislar en materia de comercio. Sin embargo, esta facultad exclusiva 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, VI y VII señala las únicas restricciones que los Estados deben respetar al establecer impuestos sobre el comercio.
- c) Lo anterior implica que la propia Constitución admite que los estados graven la actividad mercantil en los aspectos distintos a los especificados en las cuatro fracciones mencionadas.
- d) Por tanto, debe entenderse que no en todas las materias que menciona la fracción X, la Federación goza de facultad privativa en materia fiscal, pues en la concerniente al comercio también los estados pueden imponer contribuciones.
- e) Lo mismo puede concluirse en relación con la última prevención de la fracción X, que se refiere a la facultad del Congreso de la Unión para expedir leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123 de la propia Constitución.
- f) La facultad exclusiva que en materia de trabajo otorga la Constitución al Congreso de la Unión, se limita exclusivamente a expedir leyes del trabajo desarrollando las bases consignadas en el artículo 123 constitucional, en ninguna de las cuales se encuentra alguna regla expresa de carácter fiscal.
- g) Por tanto: así como la interpretación conjunta y armónica de la fracción X del artículo 73 con las fracciones IV, V, VI 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 relieve que tampoco las entidades federativas están incapacitadas para gravar el salario de los trabajadores.
- h) La fracción XXIX del artículo 73 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, el artículo 27 constitucional, instituciones de crédito y

ta Constitución y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123 de la propia Constitución”.

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.

- i) 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.
- j) Tampoco los artículos 117 y 118 consignan entre sus limitaciones a la potestad tributaria de los estados, la de no gravar los salarios y sueldos. Por tanto, tampoco en estos preceptos constitucionales puede fundarse la tesis sostenida por el juez de distrito en el fallo que se revisa, esto es, que los salarios forman parte de las fuentes privativas de imposición reservada a los poderes federales.
- k) En conclusión: la fracción X del artículo 73 constitucional no concede al Congreso de la Unión la facultad exclusiva de gravar el salario de los trabajadores y, por lo mismo, esta fuente de ingresos fiscales está dentro de la órbita del poder impositivo de los estados, lo que significa que la Federación y las entidades federativas gozan de jurisdicción concurrente para gravar este campo impositivo.³⁵⁶

La tesis derivada de la sentencia aludida fue la siguiente:

SALARIOS. (FACULTAD LEGISLATIVA PARA GRAVARLOS). La fracción X del artículo 73 de la Constitución, en relación con los artículos 117 y 123 de la misma, no concede al Congreso de la Unión la facultad exclusiva de gravar el salario de los trabajadores, y, por lo mismo esta fuente de ingresos fiscales está dentro de la órbita del poder impositivo de los Estados, lo

³⁵⁶ Amparo administrativo en revisión, 310/53, sentencia de la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, del 3 de junio de 1954, tomada de Guerrero Lara, Ezequiel y Cortina, Aurora (comps.), *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de Impuestos, 1917-1985*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas-Tribunal Fiscal de la Federación, 1986, pp. 532-534.

que significa que la Federación y las entidades federativas gozan de jurisdicción concurrente para gravar este campo impositivo.

ID. ID. En el catálogo de impuestos que textualmente la Constitución excluyó de la soberanía de los estados, fracción XXIX del artículo 73 no se encuentra el salario de los trabajadores, y 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 o empleados.³⁵⁷

Por otro lado, también encontramos tesis que desarrollan el razonamiento contrario, llegando por tanto a una solución opuesta a la arriba referida. Según esta segunda interpretación, dentro de la facultad general para legislar en determinada materia, se incluye la especial de establecer contribuciones que afecten actividades relacionadas con dicha materia. En este tenor, encontramos tesis como la siguiente:

VÍAS GENERALES DE COMUNICACIÓN. LOS ESTADOS NO ESTÁN FACULTADOS PARA IMPONER CONTRIBUCIONES SOBRE ELLAS. De la lectura de los artículos 73 y 124 de nuestra Constitución y 60. de la Ley de Vías Generales de Comunicación de 1932, se deduce que los estados de la Federación, carecen de facultades para imponer contribuciones sobre vías generales de comunicación. El hecho de que el artículo 117 de la Constitución Federal, no prohíba a los estados, imponer contribuciones sobre dichas vías, no implica la facultad de éstos para imponerlas, porque los estados de la Federación únicamente tienen las facultades que nuestra Constitución no reserva a los funcionarios federales; lo que quiere decir que cuando un precepto constitucional da facultades al Congreso Federal para legislar sobre vías generales de comunicación, los Estados que forman la Federación, no pueden legislar sobre la materia, ya que ello se opondría al sistema general que establece el artículo 124 citado.³⁵⁸

Ahora bien, este tema fue objeto de un debate por demás interesante en el seno del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con motivo

³⁵⁷ Amparo administrativo en revisión 310/53, Construcciones Alpha, S. A. y coags., unanimidad de 4 votos, Quinta Época, t. CXX, 3 de junio de 1954, p. 889.

³⁵⁸ Amparo administrativo directo 6032/40, Howell Alfredo C., suc., unanimidad de 5 votos, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXVIII, 29 de abril de 1941, p. 1370.

del amparo demandado contra actos del Congreso del Estado de Guerrero y otras autoridades, consistentes entre otros en la aprobación de los artículos 27 a 34 de la Ley número 513 de Hacienda de Guerrero. En la demanda de amparo, la parte quejosa alegó que al establecer tales artículos un impuesto que gravaba la celebración de loterías, rifas y sorteos y los premios correspondientes, se invadía la esfera de competencia de la Federación; esto era así, en razón de que la fracción X del artículo 73 constitucional otorga al Congreso de la Unión la facultad para legislar en materia de “juegos con apuestas y sorteos”.³⁵⁹

Después de un duro debate, una mayoría de seis ministros concedió el amparo a la quejosa, razonando que dentro de la facultad que la fracción X del artículo 73 constitucional otorgaba al Congreso de la Unión, se incluye la de gravar los juegos con apuestas y sorteos, por lo que la Ley del Estado de Guerrero que hacía lo propio incurría en invasión de esferas, al contrariar la distribución de competencias establecida por la Constitución general de la República.

Las razones de la mayoría y de la minoría del Pleno de la Suprema Corte pueden resumirse de la siguiente manera:

A. Razones de la sentencia aprobada por la mayoría

- a) Debe efectuarse una interpretación literal de los artículos 73, fracción X, y 124 constitucionales, ya que su texto es extraordinariamente claro; no hay razón jurídica para intentar modificar el sentido y alcance de la norma mediante la interpretación integradora que propone la minoría, pues hacerlo implicaría dejar la puerta abierta para que el intérprete pueda crear figuras que el constituyente no estableció, sembrando inseguridad jurídica y facilitando el camino para que en definitiva la Constitución quede total o parcialmente incumplida.
- b) De la interpretación de la fracción X, del artículo 73 de la Constitución federal, administrada con lo que establece el artículo 124 del mismo ordenamiento, se colige que la facultad que el precepto primeramente citado otorga al Congreso de la Unión para legislar

³⁵⁹ Amparo en Revisión 137/95, Enseñanza e Investigación Superior, A.C., contra actos del Congreso del Estado de Guerrero y otras autoridades.

- en las materias a que alude, es exclusiva de este órgano y abarca todos y cada uno de los aspectos relacionados con ellas, incluyéndose lo relativo a las contribuciones, ya que al disponer que tiene facultad para legislar en toda la República sobre las materias que cita, le otorga la facultad genérica, en la que no distingue ni limita, y legislar sobre una materia o actividad incluye necesariamente el derecho de fijar los requisitos necesarios para el ejercicio de esa actividad, así como la enumeración de las obligaciones que se contraen al colocarse el individuo dentro del régimen legal respectivo.
- c) Es incorrecto que en cuanto a la facultad para establecer contribuciones respecto de las materias a que alude dicha fracción, nos encontremos ante una facultad concurrente entre la Federación y los estados, como lo sostiene la minoría, ya que del análisis de las disposiciones constitucionales se infiere que el artículo 124 constitucional establece un régimen de facultades expresas, lo que significa que cualquiera de ellas debe estar expresamente concedida para que pueda ejercerse, y en ningún lugar de la carta magna se establece dicha concurrencia. De aceptar que los estados también pueden establecer tales tributos, se estaría creando, además de las facultades exclusivas, concurrentes e implícitas, una nueva facultad constitucional: aquella que conceda la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
 - d) El hecho de que el legislador haya establecido en el artículo 73, fracción XXIX, de la ley fundamental, que el Congreso de la Unión tiene facultad para establecer contribuciones respecto de las materias que se listan en dicha fracción, no significa que únicamente respecto de éstas pueda hacerlo, y no así por lo que respecta a las que se señalan en la fracción X del mismo ordenamiento legal, toda vez que el establecimiento de la fracción XXIX obedece sólo a que el legislador estimó importante que respecto de estas contribuciones en especial se diera una participación, por imperio de la propia Constitución, a las entidades federativas, y respecto de una de ellas se redistribuyera a su vez de los estados a los municipios.
 - e) De aceptarse que los estados tienen facultad para establecer contribuciones en las materias que señala la fracción X, del artículo 73 de la ley fundamental, se atentaría contra el principio de legalidad tributaria que exige que el ente público que cuente con facultades

legislativas sea el sujeto activo de la relación tributaria, ya que si un tributo sólo puede establecerse por medio de leyes, y si a la Federación se le concedió la facultad para legislar sobre la materia de juegos con apuestas y sorteos, dentro de la cual va incluida la facultad de imponer tributos sobre esa materia, es obvio que sólo ella puede expedir las leyes correspondientes.³⁶⁰

B. Razones del voto particular de la minoría

- a) No es claro el límite entre las competencias de los estados y las de la Federación en materia tributaria; para delimitarlo no debe atenderse en exclusiva a las atribuciones establecidas de modo genérico en la Constitución a favor de la legislatura federal, sino que debe recurrirse a una interpretación sistemática e integradora de los preceptos de la ley fundamental aplicables al entorno impositivo, a efecto de llegar a una solución coherente con el sistema federal que rige el Estado mexicano.
- b) El hecho de que, por un lado, la fracción X del artículo 73 constitucional señale las facultades del Congreso de la Unión para legislar en determinadas materias y que, por otro, la fracción XXIX de dicho numeral aluda expresamente a la facultad de aquél para establecer contribuciones sobre ciertos rubros, lleva a inferir que no existe la intención del constituyente de establecer dos apartados distintos para regular una misma situación jurídica, toda vez que si se hubiese estimado que legislar sobre ciertas materias implicaba, desde luego, establecer contribuciones sobre dicho campo de regulación, resultaría ocioso que se reiterara o estableciera dicha facultad en diversa fracción o apartado del propio texto constitucional.
- c) El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, estados y municipios, y ello supone la posibilidad de que las autoridades de cada uno de estos órdenes jurídicos, se encuentren en aptitud dentro de su marco competencial, de fijar y percibir las contribuciones necesarias para satisfacer los gastos públicos relativos.

³⁶⁰ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Distribución constitucional de competencias para decretar impuestos*, México, 1999, serie debates, pp. XIII-XVI y 87-124.

- d) Dentro de las prohibiciones absolutas y condiciones que se consagran de manera expresa en la Constitución para que los estados puedan establecer gravámenes en ciertas materias, no se encuentra prohibida ni condicionada la facultad de gravar los juegos con apuestas y sorteos.
- e) No puede llegarse a la conclusión a que arriba la mayoría, en el sentido de que el párrafo final del artículo 73, fracción XXIX, constitucional revele la intención del Constituyente de establecer una limitante en lo relativo a la potestad tributaria a cargo de la Federación, puesto que tal párrafo se refiere solamente a las contribuciones especiales previstas en el numeral 5o. de la invocada fracción, constituyendo una regla de carácter excepcional, aplicable únicamente a esta clase de tributos específicos o especiales, cuya intención fundamental es que la Federación lleve a los estados alguna participación de aquellas contribuciones que por la materia sobre la que recaen son propias de la potestad federal.
- f) No puede existir una aplicación indiscriminada del artículo 124 constitucional, dado que ello haría imposible la existencia de las facultades implícitas y concurrentes, por ser claro que ni las primeras ni las segundas son expresamente reservadas a la Federación.
- g) No existe en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ningún precepto que disponga que sólo existirán facultades concurrentes cuando ellas estén expresamente consagradas en la Constitución.
- h) Si se acepta el criterio mayoritario se estaría dando un golpe enorme al sistema federal, en tanto que los estados quedarían propiamente sin ninguna capacidad para imponer tributos en todas las materias a que alude la fracción X, del artículo 73 constitucional, con la consiguiente privación de fuentes de ingresos y cancelación de las obras de beneficio colectivo que con tales ingresos se pudieran llevar a cabo.
- i) Se llega a la conclusión de que cuando el Constituyente otorgó exclusivamente a la Federación la facultad de legislar sobre las materias que establece la fracción X del artículo 73 de la ley fundamental, se refirió a los aspectos que conforman la regulación sustantiva en materia sobre juegos con apuestas y sorteos, empero, no le otorgó de manera exclusiva la facultad de imponer contribuciones, só-

lo así cobra sentido que más adelante en la fracción XXIX estableciera un régimen fiscal especial a favor del erario federal, cuyas fuentes impositivas no coinciden en todos sus rubros con las materias señaladas en la fracción X, ni viceversa, de lo que se infiere que esa facultad también la pueden ejercer las legislaturas locales por tratarse de un renglón en el que hay concurrencia entre la Federación y las entidades federadas.³⁶¹

Ahora bien, si a nivel jurisprudencial hay criterios encontrados en cuanto a este tema, lo mismo sucede en el campo de la doctrina. Por un lado, Flores Zavala y Tena Ramírez son de la opinión de que la facultad exclusiva para legislar en las materias indicadas en el artículo 73, implica la facultad para gravar las fuentes relativas a dichas materias. Flores Zavala explica que esto es así, debido a que los impuestos solamente pueden crearse a través de leyes y, si sólo la Federación puede legislar sobre esas materias, sólo la Federación puede expedir leyes de impuestos que a ellas se refieran.³⁶²

En el mismo sentido, Tena Ramírez opina que si el Congreso de la Unión tiene la facultad exclusiva de legislar sobre determinada materia, tiene en tal virtud la facultad exclusiva de gravar esa misma materia. Supone Tena Ramírez que quizás dicho criterio fue el que inspiró la redacción de la parte final del artículo 73, fracción X (producto de la reforma de 1934 que quedó insubsistente con la reforma que entró en vigor en 1943). Como se recordará, con aquella reforma se dio facultad al Congreso de la Unión para legislar en materia de energía eléctrica y después se estableció que los estados y los municipios participarían “en el rendimiento de los impuestos que el Congreso Federal establezca sobre energía eléctrica, en uso de las facultades que en materia de legislación le concede esta fracción”.³⁶³

Incluso Tena Ramírez va más allá, y señala que esta forma de entender el poder tributario de la Federación puede justificarse mediante el ejercicio de las facultades implícitas:

Porque si la Constitución otorga al Congreso la facultad exclusiva para legislar sobre determinada materia, el Congreso debe tener la facultad implícita de gravar esa materia con exclusión de los estados, pues de otro modo

361 *Ibidem*, pp. XIII-XVI y 125-149.

362 Flores Zavala, *op. cit.*, nota 321, p. 328.

363 Tena Ramírez, *op. cit.*, nota 128, p. 366.

éstos podrían hacer nugatoria aquella facultad, al gravar con impuestos excesivos los bienes sobre los cuales se ejercita.³⁶⁴

Opinión contraria sustentan Sergio de la Garza y Jorge Carpizo. El primero sostiene que la fracción X del artículo 73 constitucional no atribuye a la Federación un poder fiscal sobre dichas materias, "...aun cuando la normación o reglamentación de las mismas, en su aspecto sustantivo, sí es exclusiva al Congreso de la Unión".³⁶⁵

En apoyo de esta posición, Sergio de la Garza cita un argumento de la Suprema Corte de Justicia, en el sentido siguiente:

"...cuando la Federación se reservó privativamente la facultad de legislar sobre la industria cinematográfica, lisa y llanamente, se pretendió regular la actividad relacionada con la producción filmica, pues por industria debe entenderse la serie o conjunto de actos u operaciones que tienen como inmediata finalidad la producción, o sea la transformación de materias primas en productos útiles al hombre. Fuera de ese aspecto de la conducta humana, ningún otro, pese a su conexión con la cinematografía, puede entenderse como comprendido dentro del concepto de industria cinematográfica". Al expedir el decreto, dijo la Suprema Corte, "no se está legislando sobre industria cinematográfica, sino que se están estableciendo contribuciones sobre materia de espectáculos públicos, para lo cual tiene facultades del congreso local de acuerdo con el artículo 124, en relación con el 73 constitucional", pues en las salas en que se exhiben cintas filmicas y se cobra al público, no se está realizando una labor propia de la producción cinematográfica, sino una actividad de tipo comercial en donde un sujeto ofrece un servicio y otros pagar por él, al igual que en los lugares en que se ofrecen espectáculos taurinos, de box, teatro o deportivos".³⁶⁶

Por su parte, Carpizo da dos razones por las cuales debe considerarse que la fracción X no comprende necesariamente poderes fiscales en las materias enunciadas: a) mientras la facultad de la fracción X es para legis-

³⁶⁴ "Por ejemplo, la Federación tiene la facultad expresa de legislar sobre vías generales de comunicación; si los estados pudieran gravar con impuestos esas mismas vías, estaría a su alcance impedir prácticamente su existencia, mediante una tributación que hiciera incoesteable su explotación, lo que reduciría a la impotencia a la Federación en el ejercicio de su facultad constitucional". *Idem*.

³⁶⁵ Garza, Sergio F., de la, *op. cit.*, nota 326, p. 228.

³⁶⁶ *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. IV, pp. 36-37, citado por Sergio de la Garza, *ibidem*, p. 229.

lar, la XXIX es para establecer contribuciones y aunque es verdad que esta última facultad sólo se puede imponer a través de la ley, la Constitución las separa: en la primera es una atribución de carácter general sustantiva, mientras que en la segunda es específica, y b) si la fracción X otorga competencia fiscal, varias de las materias de la fracción XXIX saldrían sobrando, pues ya estarían incluidas en la fracción X. Por estas razones, Carpizo concluye que la Constitución escinde estas dos fracciones, las que responden a finalidades diferentes.³⁶⁷

En mi opinión, existen buenas razones para refutar los argumentos vertidos por la mayoría del Pleno de la Suprema Corte de Justicia, como se expone a continuación:

1. No basta una interpretación literal de los artículos 73 fracción X, y 124 constitucionales, para determinar si la fijación de gravámenes sobre la materia de juegos con apuestas y sorteos es una facultad atribuida exclusivamente a la Federación o si por el contrario, pueden también los estados establecer las contribuciones respectivas. Es necesaria una interpretación sistemática, que preste atención no únicamente a lo que expresan dichas disposiciones, sino que tome en cuenta todo el régimen normativo que la Constitución establece en materia de distribución de competencias en general, y en materia de contribuciones en particular. Igualmente, se precisa desarrollar una interpretación histórica de cómo todos los preceptos relativos a estos temas han evolucionado.
2. La crítica que la mayoría hace a la “interpretación integradora” propuesta por la minoría, en el sentido de que tal tipo de interpretación abre la puerta para que el intérprete pueda crear figuras que el Constituyente no estableció, descalifica sin concesión alguna un método de interpretación legítimo que puede ser útil para desentrañar el sentido de las disposiciones constitucionales.
3. El reproche dirigido por la mayoría a la “interpretación integradora”, señalando en tono crítico su efecto de *abrir la puerta a que el intérprete pueda crear figuras que el Constituyente no estableció*, podría dirigirse, como hipótesis, contra la interpretación literal, en el siguiente sentido: esta última abre la puerta a desconocer figuras que el constituyente estableció.

³⁶⁷ Carpizo, *Estudios constitucionales*, cit., nota 259, p. 113.

4. No es conveniente descalificar métodos de interpretación que pueden llegar a ser útiles para resolver conflictos. Es preferible tener abierta la posibilidad de recurrir a los distintos métodos, según las características del caso y según las características de las normas constitucionales aplicables al mismo. En cualquier circunstancia, la elección del método deberá ser justificada.³⁶⁸
5. Hay razones de peso que permiten considerar que la facultad para legislar en toda la República sobre las materias citadas en la fracción X del artículo 73 constitucional, no conlleva la facultad exclusiva de establecer contribuciones sobre todas las actividades vinculadas con las mismas, a saber:

A. Si fuera cierto que la inclusión de una materia en la fracción X del artículo 73 constitucional implica necesariamente la facultad exclusiva de establecer contribuciones sobre todo tipo de actividad que pueda considerarse vinculada con dicha materia, entonces no tendría sentido el hecho de que en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional se hayan establecido contribuciones que, siguiendo el razonamiento citado, ya podrían considerarse como de la exclusiva competencia federal. Tal es el caso, por ejemplo, de la facultad de establecer contribuciones sobre el “comercio exterior”, “aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27”, “instituciones de crédito y sociedades de seguros”, “energía eléctrica”, “gasolina y otros productos derivados del petróleo”.

¿Para qué reformar la Constitución a efecto de otorgar al Congreso de la Unión la facultad exclusiva de crear contribuciones sobre el “comercio exterior”, si ya se podía entender que el congreso tenía dicha facultad al tener la de legislar sobre “comercio”?; ¿qué sentido podría haber tenido adicionar nuestra norma fundamental para otorgarle a la legislatura federal la facultad exclusiva de establecer contribuciones sobre el “aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27” si ya se podía entender que el congreso tenía dicha facultad al tener la de legislar sobre “minería”?; ¿para qué reformar la Constitución con el objetivo de darle al Congreso de la Unión la facultad exclusiva de crear

³⁶⁸ Como sugiere Lautman, la pluralidad de métodos de interpretación para la resolución de casos forma parte del modelo de Estado constitucional. Lautmann, Rüdiger, *Sociología y jurisprudencia*, México, Fontamara, 1997, pp. 82 y 83.

contribuciones sobre “instituciones de crédito”, “energía eléctrica”, “gasolina y otros productos derivados del petróleo”, si perfectamente podía entenderse que el Congreso ya tenía dichas facultades, al tener competencia para legislar en materia de “instituciones de crédito”,³⁶⁹ “energía eléctrica” e “hidrocarburos”, según lo establece la fracción X del artículo 73 constitucional?

En mi opinión, lo anterior no es sino evidencia de que en la intención del poder revisor de la Constitución estaba clara la idea de que la facultad para legislar en las materias comprendidas dentro de la fracción X del artículo 73 constitucional no conllevaba la facultad exclusiva del Congreso de la Unión para crear contribuciones que recayeran sobre actividades vinculadas con aquellas materias. Para que esto último fuese posible, había que otorgar expresamente dichas facultades al Congreso de la Unión, sustrayendo ciertas bases gravables del régimen general de “conurrencia” que existe en materia tributaria. Eso fue precisamente lo que hizo el Constituyente permanente a través de la reforma de 1942, que dio lugar a la actual fracción XXIX del artículo 73 constitucional.

B. Si fuese correcta la interpretación de la mayoría, entonces sería inconstitucional cualquier tipo de impuesto que los estados estableciesen sobre el comercio. Sin embargo, jamás se ha sostenido que las entidades federativas carezcan de la facultad de gravar el comercio. De hecho, la “conurrencia” entre Federación y estados para gravar el comercio corresponde a la concepción que ha prevalecido a lo largo de nuestra historia constitucional desde por lo menos finales del siglo XIX hasta la fecha. Y no sólo eso, sino que incluso la “conurrencia” en materia impositiva en relación con el comercio es el presupuesto plenamente admitido tanto por la Federación como por los estados, sobre el cual se construyó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que ahora está en vigor. Como se recordará, en virtud de dicho sistema, los estados “cedieron” a la Federación la facultad que se entendía tenían para gravar el comercio, a cambio de una participación en el producto de los impuestos federales sobre la actividad comercial. Ese fue el origen del impuesto sobre ingresos mercantiles, que en 1980 evolucionó hacia el impuesto al valor agregado.

³⁶⁹ Antes de la reforma publicada el 20 de agosto de 1993, la fracción X del artículo 73 constitucional establecía que el Congreso de la Unión tenía facultad para legislar sobre “servicios de banca y crédito”; a su vez, esta expresión introducida en dicha fracción a raíz de la reforma constitucional publicada el 17 de noviembre de 1982, sustituyó a la expresión anterior que se refería a las “instituciones de crédito”.

Y ese fue también el presupuesto de las reformas y adiciones de 1942 al artículo 73 constitucional, por las cuales se definieron en la fracción XXIX una serie de contribuciones sobre cierto tipo de actividades industriales y de comercio que desde ese momento se entenderían como exclusivas de la Federación. Es decir, como ya hemos mencionado, la reforma tuvo como propósito establecer una serie de excepciones al régimen general de “concurrencia”, por el que se entendía que las contribuciones sobre el comercio podían ser establecidas tanto por la Federación como por los estados. En otras palabras, con la reforma se sustrajo del régimen de “concurrencia” dichas contribuciones, y se convirtieron en exclusivas de la Federación, sobre el entendido de que lo que no se incluyó en la lista de las contribuciones definidas a partir de ese momento como federales, siguió sujeto al régimen de “concurrencia”.

En suma, la interpretación de la mayoría es inconsistente con la forma en que por décadas se ha entendido e interpretado la facultad de la Federación de legislar en materia de comercio: ésta no implica la exclusividad para que la Federación pueda establecer contribuciones sobre las transacciones comerciales.

C. No es del todo correcto afirmar que “...el artículo 124 constitucional establece un régimen de facultades expresas, lo que significa que cualquiera de ellas debe estar expresamente concedida para que pueda ejercerse, y en ningún lugar de la carta magna se establece de esa forma dicha concurrencia”. En realidad, el artículo 124 constitucional no establece un “régimen de facultades expresas”. Lo que hace el artículo 124 es establecer una reserva para los estados, como un área no determinada expresamente, y definida en función de las facultades no atribuidas (ellas sí) expresamente a la Federación. Esto significa que si la Constitución no atribuyó expresamente a la Federación la facultad exclusiva de gravar el comercio (y si tampoco lo prohibió a los estados), entonces los estados pueden gravar el comercio. Igualmente, si la Constitución no atribuyó expresamente a la Federación la facultad de gravar el ingreso de las personas, entonces los estados pueden gravarlo. Por otro lado, al parecer lo que le preocupa a la mayoría es la base constitucional del régimen de “concurrencia” en materia impositiva, al no haber una norma constitucional que diga algo así como lo siguiente: “el comercio podrá ser gravado de manera concurrente por la Federación y por los estados”. Sin embargo, ya hemos visto que el régimen de concurrencia en materia tributaria deriva de la fracción VII del artículo 73 constitucio-

nal, y que fue producto de una decisión del Constituyente de 1857; y hemos visto también tanto la jurisprudencia como la doctrina han entendido desde finales del siglo XIX, que en materia impositiva existe como regla general la “conurrencia” entre la Federación y los estados; regla general que admite algunas excepciones (como las derivadas de la fracción XXIX del 73; o las derivadas de las prohibiciones a los estados establecidas en el artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII).

Por todas las razones expuestas, considero que las facultades exclusivas que el artículo 73 otorga al Congreso de la Unión para legislar en determinadas materias (específicamente las de la fracción X), no conllevan la facultad exclusiva del Congreso de la Unión para crear contribuciones relativas a dichas materias.

3. *¿La facultad de establecer ciertas contribuciones, establecida en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, significa que el Congreso de la Unión está limitado en su poder de establecer contribuciones a las indicadas en dicha fracción?*

La fracción XXIX del artículo 73 constitucional otorga al Congreso de la Unión la facultad de establecer las siguientes contribuciones: 1) sobre el comercio exterior; 2) sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27 constitucional; 3) sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; 4) sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y 5) especiales sobre: 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.³⁷⁰

Para comprender el alcance de esta disposición, es preciso recurrir al análisis histórico, que nos lleva a las razones que se tomaron en cuenta para adicionar la Constitución con el texto que ahora tiene la fracción XIX del artículo 73. Como se recordará, en 1940 el presidente Cárdenas envió al Congreso una iniciativa de reformas y adiciones constitucionales a los artículos 73, fracción IX, X y XXIX, y 117, fracciones VII y IX, que después

³⁷⁰ Este último rubro (producción y consumo de cerveza) fue producto de una adición constitucional publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 10 de febrero de 1949.

de ser aprobadas conforme al procedimiento del artículo 135 constitucional, fueron publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* el 24 de octubre de 1942, y cuya vigencia inició el 1o. de enero de 1943.

Ahora bien, en el dictamen de la Comisión de Puntos Constitucionales, relativo a la iniciativa de reformas y adiciones a la constitución presentada por el presidente de la República en 1940 en materia fiscal, se argumentó que la concurrencia de contribuciones en materia de comercio e industria era una situación nociva para el país. Lo ideal sería —se dijo— hacer que todos los impuestos sobre comercio e industria fueran federales. Sin embargo, admitía la Comisión que esto significaría dar un rudo golpe a la hacienda pública de los estados, por lo que la meta señalada como “ideal” tendría que esperar. En cambio, se podría seguir avanzando por el camino ya andado de la concertación de acuerdos entre la Federación y los estados, en el sentido de que ciertos impuestos sobre el comercio y la industria fueran de competencia exclusiva de la Federación, a cambio de que los estados participaran en sus rendimientos.³⁷¹

Por estos motivos —razonó la Comisión— en el dictamen se vieron obligados a adoptar un criterio casuístico y a señalar así que los impuestos sobre producción y consumo de tabacos labrados, cerillos, fósforos, aguamieles y explotación forestal serían de competencia federal, “...tomando en cuenta que, en tratándose de todas esas contribuciones, existen ya arreglos entre la Federación y los estados, a virtud (*sic*) de los cuales se fija la participación correspondiente a éstos en los impuestos federales, a cambio de la renuncia que los mismos estados han hecho de su facultad tributaria”.³⁷² Es decir, la reforma constitucional no venía sino a proponer que se incorporase a la Constitución la práctica existente en relación con ciertos impuestos especiales, por la cual los estados aceptaban no cobrar dichos impuestos, cediéndoselos a la Federación a través de los convenios, a cambio de una participación en los ingresos por ellos generados.

En este sentido, la referida Comisión de puntos constitucionales afirmó: “...resulta conveniente adicionar la Constitución en obsequio a la claridad

³⁷¹ Dictamen de la Comisión de Puntos Constitucionales de la Cámara de Diputados, que modifica y aprueba la iniciativa presidencial para reformar la Constitución, creando la fracción XXIX del artículo 73. Tomado de Yáñez Ruiz, Manuel, “El problema fiscal y la Suprema Corte de Justicia de la Nación”, *Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia por su presidente el señor Lic. Alfonso Guzmán Neyra al terminar el año de 1970*, primera parte, México, Mayo Ediciones, 1970, pp. 452-459.

³⁷² *Ibidem*, pp. 458 y 459.

de sus mandatos, con un precepto en el que se establezca cuáles son los impuestos que únicamente la Federación puede decretar”.³⁷³

Asimismo, se admitió que: “La Comisión hubiera querido usar una fórmula general suficientemente comprensiva, y decir, se reservan a la Federación todos los impuestos que gravan al comercio y a la industria; pero no creyó oportuno adoptar este criterio, ante el peligro de privar a los Estados del producto de las contribuciones indispensables para el sostenimiento de sus servicios públicos”.³⁷⁴

En otras palabras: la fracción XXIX se incorporó al artículo 73 constitucional para indicar cuáles contribuciones pueden ser establecidas solamente por la federación, sustrayéndolas del régimen general de concurrencia.

Precisamente en dicho sentido es que se ha entendido la fracción XXIX del 73 tanto por servidores públicos como por especialistas en derecho fiscal en etapas posteriores a la reforma de 1942 arriba mencionada. Por ejemplo, en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de la Ley de Coordinación Fiscal presentada al Congreso de la Unión en 1978, el entonces Secretario de Hacienda señalaba que la única excepción al régimen de concurrencia en materia de tributación, estaba en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, “...que reservó algunas fuentes que se decidió quedaran gravadas exclusivamente por la Federación”.³⁷⁵

Por su parte, en 1986 Roberto Hoyo D’Addona señalaba que sólo en un número limitado de materias, las señaladas en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, se dispuso que era el Congreso de la Unión el que podía establecer contribuciones,

...con lo cual se negó la misma posibilidad a las legislaturas de los estados. Se evitó la doble tributación, pero sólo en esas cuantas materias (gasolina, energía eléctrica, tabacos labrados, cerveza y otras). Se restringe así el poder impositivo de las legislaturas de los estados; pero se ordenó otorgarles participaciones en los impuestos federales que se establecieran sobre tales materias.³⁷⁶

³⁷³ Dictamen de la Comisión de puntos constitucionales de la Cámara de Diputados, que modifica y aprueba la iniciativa presidencial para reformar la Constitución, creando la fracción XXIX del artículo 73. Tomado de Yáñez Ruiz, *op. cit.*, nota 371, p. 454.

³⁷⁴ *Ibidem*, p. 459.

³⁷⁵ Ibarra Muñoz, David, “Exposición de motivos de la iniciativa de la Ley de Coordinación Fiscal (1978)”, *Política de coordinación fiscal, Federalismo Hacendario, edición especial conmemorativa de los 30 años de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, 1973-2003*, México, p. 4.

³⁷⁶ Hoyo D’Addona, *op. cit.*, nota 337, p. 13.

Cabe mencionar que existe jurisprudencia y tesis aisladas que confirman la interpretación de la fracción XXIX del artículo 73, en el sentido de que fue adicionada no para determinar los únicos impuestos que puede crear el Congreso de la Unión, sino para definir una serie de impuestos sobre los cuales únicamente podría legislar la Federación, sustrayéndolos del régimen general de concurrencia en materia impositiva que deriva del artículo 73, fracción VII y del artículo 124.

De esta manera, la Corte ha determinado que:

...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... La interpretación correcta de la fracción XXIX antes aludida se realiza al afirmar que la Constitución ha previsto ciertas materias en relación con las cuales ha establecido obligaciones a las entidades federativas para que no impongan contribuciones...³⁷⁷

En el mismo sentido se encuentran tesis según las cuales que el artículo 73, fracción XXIX, únicamente precisa fuentes tributarias de la competencia de la Federación con exclusión de la de los estados, es decir, se trata de bases impositivas reservadas a la Federación y en las que se excluye a los estados.³⁷⁸

Para concluir, hemos de señalar, siguiendo a Tena Ramírez, que la enumeración de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional no es restrictiva, sino que sólo sirve para sustraer las contribuciones ahí enumeradas del régimen de concurrencia entre la Federación y las entidades federativas, siendo que las demás fuentes impositivas quedan a merced, en términos constitucionales, de la doble tributación.³⁷⁹

³⁷⁷ Tesis 10, *Semanario Judicial de la Federación*, Apéndice, vol. I, 1985, p. 31.

³⁷⁸ *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 6, p. 72; Tesis 157, *Semanario Judicial de la Federación*, Apéndice, vol. I, p. 306, 1985; *Semanario Judicial de la Federación*, 1987, p. 924; *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol., 103-108, p. 156; *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, p. 72.

³⁷⁹ Tena Ramírez, *op. cit.*, nota 128, p. 368.

4. *¿Puede delegar la Federación sus facultades tributarias exclusivas a las entidades federativas?*

Otro punto constitucional debatido en relación con el federalismo fiscal mexicano, es el que se refiere a la posibilidad o imposibilidad de que la Federación delegue a las entidades federativas, facultades tributarias que le son exclusivas. En este tema la doctrina constitucional también se encuentra dividida.

Por un lado, podemos encontrar opiniones de autores como Flores Zavala y Jorge Carpizo, quienes afirman que no es constitucionalmente posible que la Federación delegue a los estados las facultades exclusivas que la Constitución le ha otorgado para establecer determinados impuestos. Así, Flores Zavala opina que esto no es posible,

...porque para poder hacerlo necesitaría autorización expresa de la propia Constitución y ésta sólo la concede en los casos previstos en la fracción I del artículo 118...³⁸⁰ pero fuera de estos casos en ningún otro puede la Federación dar autorización para el cobro de determinados impuestos que constitucionalmente están prohibidos a los Estados.³⁸¹

Por su parte, Jorge Carpizo se pronuncia en igual sentido, y sostiene que el sistema constitucional mexicano es de facultades expresas para la Federación, bajo la idea de que al asignársele una facultad "...se le está precisando que es ella quien las debe realizar".³⁸² Asimismo, Carpizo opina que la estructura constitucional mexicana responde al pensamiento de competencia, lo cual significa que al otorgar el Poder Constituyente competencias a un órgano, no puede un poder constituido modificarlas. Finalmente, este autor concluye diciendo que si la Constitución atribuye una facultad es para que se ejercite y no para ver cómo se evade o cómo se delega, y que para que tal delegación fuese posible, sería necesario que la propia ley fundamental así lo autorizara.³⁸³

³⁸⁰ El artículo 118, fracción I de la Constitución dispone que los Estados no podrán, sin consentimiento del Congreso de la Unión, "Establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones".

³⁸¹ Flores Zavala, *op. cit.*, nota 321, pp. 329 y 330.

³⁸² Carpizo, *op. cit.*, nota 259, p. 112.

³⁸³ *Idem.*

La posición contraria es defendida por Manuel Yáñez y Sergio de la Garza. El primero sostiene que en materia impositiva o fiscal, el sistema constitucional permite la autorización de establecer un gravamen bajo determinadas condiciones.³⁸⁴ Sin embargo, en la defensa de su afirmación este autor parece confundirse, al empezar a defender no su afirmación original, sino otras, consistentes en la facultad del Congreso de la Unión de crear impuestos en cuyos rendimientos participen las entidades federativas (y no sólo el fisco federal), y la facultad del Congreso de la Unión de autorizar a los estados a cobrar determinados gravámenes sobre impuestos atribuidos a la Federación en forma privativa.³⁸⁵

La confusión del autor es evidente, si se considera que no es lo mismo “la facultad de crear un impuesto”, a la “facultad de cobrar un impuesto”, ni a la “facultad de participar en los rendimientos de un impuesto”. Más adelante volveremos a esta distinción, en apoyo de nuestra propia postura, que desde este momento ya se adelanta: la Federación no puede delegar a los estados la facultad de establecer impuestos que la Constitución le atribuye a aquélla de forma exclusiva.

Finalmente, Sergio de la Garza sostiene que por razones históricas y jurídicas, es perfectamente admisible la delegabilidad de las mencionadas facultades en materia impositiva, ya que la exclusividad a favor de la Federación no impide que este privilegio constitucional “...no pueda ser renunciado en parte a favor de los estados cuando se considera que dicha renuncia o delegación no perjudica a sus recursos financieros, y sobre todo si se considera que la tributación local se ejercita de manera uniforme en toda la República a través de la delegación de facultades”.³⁸⁶

Por nuestra parte, pensamos que la respuesta adecuada a este dilema consiste en negar que la Federación pueda delegar a los estados, por medio de una ley, facultades que le son atribuidas por la Constitución de manera exclusiva. La única forma de admitir esta posibilidad sería en caso de que la propia Constitución la autorizara expresamente. Sostener lo contrario significaría admitir la “desconstitucionalización” del régimen de competencias del sistema federal. Además, significaría una ruptura del principio de supremacía constitucional, al abrirse la puerta para que facultades asignadas por el Poder Constituyente a ciertos órganos, pudieran “delegarse” por vía legislativa ordinaria a otros órganos distintos.

384 Yáñez, *op. cit.*, nota 371, p. 462.

385 *Ibidem*, p. 468.

386 Garza, Sergio de la, *op. cit.*, nota 326, pp. 234 y 235.

No obstante, hay que tener muy clara la distinción arriba aludida entre “la facultad de crear un impuesto”, que es exclusiva de ciertos órganos por atribución de la Constitución, y la “facultad de cobrar un impuesto”, así como la “facultad de participar en los rendimientos de un impuesto”. La distinción es importante porque el hecho de que se afirme que un impuesto atribuido por la Constitución a la Federación es indelegable a los estados, no significa que los estados no puedan colaborar en su cobro, o que no puedan participar en los rendimientos del mismo.

En decir, en materia de impuestos, es posible distinguir distintos aspectos, etapas o tramos, que tienen que ver con la vida del impuesto en cuestión. Una de dichas etapas se refiere a la creación del impuesto; otra al cobro del mismo, y otra a la distribución de sus rendimientos. Por ello es que es perfectamente coherente sostener, en relación con la discusión que aquí nos ocupa, que la Federación tiene facultades exclusivas que no puede delegar para crear ciertos impuestos; pero que a la vez también está facultada para autorizar a los estados a que colaboren en el cobro de dichos impuestos, y también para definir fórmulas de participación de las entidades federativas en los rendimientos de dichos impuestos. De hecho, el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, vigente en México en la actualidad, está diseñado bajo esta lógica.

5. *¿Las “Aportaciones federales” son recursos pertenecientes a la Federación o a los estados?*

Dentro del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, los estados y los municipios reciben recursos provenientes de dos rubros: las “participaciones” y las “aportaciones”. Como se recordará, el mencionado Sistema (cuyo objetivo original fue solucionar los problemas de múltiple tributación derivados del régimen constitucional de “conurrencia” en materia tributaria), consiste en que los estados aceptan ceder parte de sus poderes tributarios a la Federación, mediante un convenio de adhesión celebrado con el gobierno federal, a cambio de tener derecho a obtener una “participación” en los ingresos recaudados por la Federación.

Por otro lado, la Ley de Coordinación Fiscal prevé otro tipo de transferencias de la Federación a los estados, que constituyen “aportaciones” de diverso tipo. Estas son definidas por el artículo 25 de dicha ley, como “recursos que la Federación transfiere a las haciendas públicas de los estados, del Distrito Federal, y en su caso, de los municipios, condicionando su gas-

to a la consecución y cumplimiento de los objetivos que para cada tipo de aportación establece la ley”.³⁸⁷

Ahora bien, en torno a esos dos tipos de transferencias se ha planteado el siguiente debate. Por un lado, se ha afirmado que los estados pueden administrar libremente los recursos provenientes tanto de las “participaciones” como de las “aportaciones”, puesto que al ingresar en las arcas de los gobiernos estatales ambos se convierten en ingresos propios. Por otro lado está la postura según la cual las “participaciones” sí son ingresos propios de los estados y los municipios, mientras que las “aportaciones” son recursos federales destinados a fines específicos que, si bien son ejercidos por estados y municipios, en ningún momento dejan de ser recursos federales.

La primera posición fue defendida por el gobernador y la legislatura locales de Puebla en 1998. En efecto, en dicho año, el Ejecutivo estatal de Puebla envió una iniciativa de ley que eventualmente fue aprobada por la legislatura local, diseñada sobre la premisa fundamental de que toda decisión sobre asignación de fondos corresponde a las legislaturas locales, ya que los recursos provienen de la masa fiscal obtenida por la coincidencia de facultades tributarias y que no hay razón para distinguir entre “participaciones” y “aportaciones”.³⁸⁸

Desde el punto de vista doctrinal, el doctor José Gamas Torruco ha defendido este punto de vista, al criticar el hecho de que la Ley de Coordinación Fiscal haga la distinción entre “participaciones” y “aportaciones”, pese a que el origen de los fondos es el mismo, o sea, la recaudación fiscal de los impuestos derivados de las facultades coincidentes. Al decir del doctor Gamas, si se aplica el criterio del origen de los fondos, la diferencia no tiene razón de existir: “Lo que ocurre es que en un caso los estados aceptaron previamente y en el otro se encontraron con una disposición legal federal que si bien les da mayores recursos los priva de la decisión de su destino”.³⁸⁹

³⁸⁷ Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal; Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud; Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social; Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal; Fondo de Aportaciones Múltiples; Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos; Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de los Estados y del Distrito Federal.

³⁸⁸ Gamas Torruco, José, “Federalismo fiscal”, en Valadés, Diego y Gutiérrez Rivas, Rodrigo (coords.), *Economía y Constitución, Memoria del IV Congreso Nacional de Derecho Constitucional*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, t. IV, p. 168.

³⁸⁹ *Ibidem*, p. 170.

La postura contraria fue defendida por el procurador Fiscal de la Federación, en la CLVI Reunión de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.³⁹⁰ Su argumentación puede desglosarse en las siguientes razones:³⁹¹

1. El Capítulo V de la Ley de Coordinación Fiscal, adicionado a raíz de la propuesta del Ejecutivo Federal y por el cual se crean las “aportaciones federales”, bien pudo haber constituido otra ley, separada de la de Coordinación Fiscal. A pesar de esto, eventualmente se decidió regular la materia dentro de la propia ley de Coordinación Fiscal, pero se expresó en el artículo 25 que lo ahí establecido sería con independencia de lo que preveían los capítulos del I al IV de la ley respecto de la participación en la recaudación federal participable. Sobre esa base —afirma el procurador— se puede marcar una diferencia esencial de fondo respecto de las “aportaciones”, en relación con las “participaciones”.
2. Cuando el Ejecutivo federal pensó en crear una nueva figura jurídica para los recursos que tradicionalmente se habían aportado por la vía presupuestaria a algunas actividades, se pensó exclusivamente en el esquema de la educación básica y normal. En estas áreas se habían hecho transferencias de recursos federales a través de los ramos correspondientes de la Secretaría de Educación Pública, “pero la intención del presidente era institucionalizar formalmente estos recursos, para que no tuvieran que ser objeto de determinación específica año con año en el decreto del presupuesto de egresos de la Federación, como hasta entonces había venido sucediendo”.³⁹²
3. La fracción XXV del artículo 73 constitucional, relativa a las facultades concurrentes entre Federación, estados y municipios en materia educativa, señala que las leyes correspondientes establecerán la forma en que Federación, estados y municipios realizarán *aportaciones* necesarias para el financiamiento de los servicios educativos.³⁹³ Como la nueva figura jurídica que se buscaba se re-

³⁹⁰ Celebrada en México, Distrito Federal, el 23 de febrero de 1999.

³⁹¹ Gómez Gordillo, Ismael, “Naturaleza de los fondos de aportaciones federales a las entidades federativas y sus municipios”, *Federalismo Hacendario*, cit., nota 334.

³⁹² *Ibidem*, p. 44.

³⁹³ El énfasis es nuestro.

- feriría específicamente a la materia educativa, de dicha fracción se tomó la denominación de “aportaciones federales”. Sin embargo, de ahí se amplió para todos los fondos que el Ejecutivo Federal propuso al Congreso de la Unión, que originalmente fueron solamente tres (Fondo de Aportaciones para Educación básica y normal; Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud; y Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social).³⁹⁴
4. Dentro del proceso legislativo referido a la iniciativa de reformas del Ejecutivo Federal, en la Cámara de Diputados se incorporaron dos fondos adicionales: el Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y del Distrito Federal, y el Fondo de Aportaciones Múltiples.³⁹⁵
 5. Ante este esquema complejo regulado por una misma ley, se ha tendido a confundir los fondos de aportaciones con las participaciones. Sin embargo, los fondos de aportaciones federales no pertenecen a las entidades federativas ni a los municipios, sino que son recursos de origen federal, que se establecen en beneficio de aquéllos. Incluso, en el texto original de la iniciativa presidencial, se hablaba de que los fondos de aportaciones se establecían con cargo a recursos federales, y si en algunos de los fondos se utiliza el concepto de recaudación federal participable, esto se hace exclusivamente como un elemento de referencia, pare efectos de su cuantificación (al señalarse que el monto de determinado fondo de aportaciones sería equivalente a un porcentaje de dicha recaudación).
 6. En contraste, la Ley de Coordinación Fiscal precisa los tributos que se deben incluir en la Recaudación Federal Participable, y distribuye una parte de ella al adherirse los estados al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Es decir, se entrega un aparte de la recaudación. Mientras que los recursos de los fondos de aportaciones federales pueden tener cualquier origen en los recursos públicos federales, incluso el déficit o la deuda pública.

³⁹⁴ Los recursos de este último fondo se provenían tradicionalmente del ramo 26 del presupuesto, a cargo de la Secretaría de Desarrollo Social.

³⁹⁵ “...estos dos fondos sí representaron, y han representado recursos netos adicionales para las entidades federativas y los municipios. Los otros tres fondos no eran sino darle un nuevo escenario jurídico a los recursos que tradicionalmente se habían venido repartiendo por la vía del subsidio”. *Ibidem*, p. 44.

7. En 1998 el Ejecutivo Federal propuso la formación de otros dos fondos de aportaciones federales. El fondo de aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos, y el Fondo de aportaciones para la Seguridad Pública en los Estados y en el Distrito Federal.
8. También en 1998, el Ejecutivo federal propuso introducir en la ley una serie de precisiones en relación con el esquema de supervisión y manejo de los recursos transferidos vía aportaciones federales. De esta manera, sobre la premisa de que había que descentralizar responsabilidades sustantivas en la ejecución de programas importantes relativos a cada uno de los fondos de aportaciones, se señaló en el capítulo V de la Ley de Coordinación Fiscal que el manejo y la administración de los recursos recibidos por estados y municipios debería hacerse conforme a las leyes que fueran aplicables en las entidades federativas. Además, con la reforma de este año se precisó que los recursos de los fondos de aportaciones federales son transferencias que la Federación realiza a las entidades federativas, condicionando su gasto a la consecución y cumplimiento de los fines que para cada fondo señala la ley.
9. En cuanto a la supervisión del manejo de estos recursos, toca a las autoridades federales desempeñar dicha función desde el momento en que se determine la cuantificación del fondo en el presupuesto de egresos de la Federación, hasta que las dependencias correspondientes encargadas de ejecutar el gasto lo entreguen a los gobiernos estatales. Dicho proceso será supervisado por la Secretaría de la Función Pública y la supervisión administrativa que corresponde a la Cámara de Diputados, a través de la Auditoría Superior de la Federación, en el contexto de la Cuenta Pública Anual.
10. Una vez que los recursos sean recibidos por las entidades federativas, ya sea que los apliquen directamente o que conforme a las disposiciones de la ley se canalicen a los municipios, serán las autoridades locales quienes supervisen su ejercicio. También durante el ejercicio mismo de los recursos esa función estaría a cargo de las autoridades de la Contraloría del Ejecutivo estatal y en su caso municipal, mientras que en el contexto de la cuenta pública la función se desarrollaría por las contadurías mayores de los congresos locales. Cabe advertir que la Federación se reservó exclusi-

vamente el concepto de supervisión y de responsabilidades derivado de la desviación de los recursos a fines distintos a los establecidos en la ley.³⁹⁶

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha discutido el tema de la naturaleza jurídico-constitucional de las “aportaciones”, en relación con diversas controversias constitucionales que le han sido planteadas. De manera consistente, la Corte se ha pronunciado en el sentido de que las “aportaciones federales” son recursos federales que en ningún momento dejan de serlo, y que por tanto no pueden ser libremente administrados y fiscalizados por los estados. Como ejemplo de las definiciones que la Corte ha adoptado en este tema, citamos las siguientes controversias constitucionales.

A. *Controversia Constitucional 6/95*³⁹⁷

El Ayuntamiento del Municipio de Tijuana reclamó en controversia constitucional la inconstitucionalidad del artículo 14 del presupuesto de egresos de la Federación para el ejercicio de 1995, por lo que hace al ramo 26 (Solidaridad y desarrollo regional), por considerar que se contravenía el principio de la libre administración hacendaria consagrado en la fracción IV del artículo 115 constitucional. Según la parte actora, al determinar dicho artículo 14 el destino de los recursos del ramo 26, a través del Convenio de Desarrollo Social suscrito entre el Ejecutivo Federal y el Ejecutivo local, se violentaba el principio de la libre administración hacendaria que corresponde al municipio.

La Corte consideró que si bien los recursos del ramo 26 formaban parte de las erogaciones previstas genéricamente para entidades federativas y municipios, se trataba de una partida del presupuesto federal diversa de las participaciones a que se refiere el inciso *b* de la fracción IV del artículo 115 constitucional, como integrantes de la hacienda municipal. Es decir, si los

³⁹⁶ *Ibidem*, pp. 44-47.

³⁹⁷ En 1995 todavía no existía la figura que hoy conocemos como las “aportaciones federales”. Sin embargo, la sentencia que recayó a esta controversia puede considerarse como un antecedente de sentencias posteriores, dado que en ella la Corte toma una posición en relación con cierta categoría de recursos que sí pueden considerarse como sujetos al principio de la libre administración hacendaria municipal; en tanto que otros recursos cuyo ejercicio corresponde al municipio no lo están.

recursos del ramo 26 no figuraban entre los ingresos municipales sujetos al régimen de libre hacienda municipal de la fracción IV del 115, entonces no podía considerarse que el artículo 14 del presupuesto de egresos de la Federación para el ejercicio de 1995 fuese inconstitucional. En este sentido, en los considerandos de la sentencia respectiva, se razonó de la siguiente manera:

La Constitución Federal no incorpora a las haciendas municipales la totalidad de los recursos presupuestales que en el orden administrativo capta la Federación, sino solamente los que le son asignados a través del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, de acuerdo a la Ley de Coordinación Fiscal y a los convenios de adhesión que se suscriban con arreglo a las bases, montos y plazos que fijen anualmente las legislaturas de los estados, lo cual quiere decir que los demás recursos pueden tener un destino diverso, e incluso, como sucede en el caso, pueden estar destinados a la realización de objetivos específicos de desarrollo y tener reglas para su ejercicio; es ésta precisamente la estructura del artículo 14 del presupuesto de egresos de la Federación, que si bien indica el monto global de las erogaciones previstas para entidades federativas y municipios, las distribuye en tres ramos, el 00025 “Aportaciones para educación básica a los estados”, 00026 “Solidaridad y desarrollo regional” y el 00028 “Participaciones a entidades federativas y municipios”, los cuales tienen diversa naturaleza y destino en razón del marco competencial de facultades expresas en materia presupuestal.³⁹⁸

B. *Controversia Constitucional 5/96*³⁹⁹

El Ayuntamiento del Municipio de Tampico, Tamaulipas, demandó en controversia constitucional la inconstitucionalidad de la adición al artículo

³⁹⁸ Continúa el razonamiento de la Corte: “...tal ramo constituye una de las erogaciones del gobierno federal, como coordinador del desarrollo nacional, la cual se aplica en las entidades federativas y municipios, pero no forma parte de la Hacienda de éstos, en tanto que se trata de una partida presupuestal de naturaleza eminentemente federal que se transfiere a los estados y municipios en la forma y términos que se establecen en los convenios de desarrollo regional que suscriben el Ejecutivo Federal y Estatal...” *Semanario Judicial de la Federación*, junio de 1997, pp. 554 y 555.

³⁹⁹ Igual que en la controversia anteriormente citada, en 1996 todavía no existían lo que ahora se denomina “aportaciones federales”. Sin embargo, la sentencia correspondiente a esta controversia también puede ser citada como un antecedente relevante.

51 de la Ley Estatal de Planeación, según el cual los llamados “Consejos de desarrollo para el bienestar social mano con mano” tendrían las facultades de planear, programar, operar, controlar, dar seguimiento y evaluar, los recursos derivados del apoyo del presupuesto de egresos de la Federación, del ramo 26, conforme a lo establecido en el Manual Único de Operación del Convenio de Desarrollo Social. En opinión de la parte actora, dicha disposición violentaba el principio de la libre administración hacendaria que corresponde al Municipio.

No obstante, la Suprema Corte de Justicia razonó en la sentencia correspondiente que la ley estatal impugnada no violaba el 115 constitucional:

De lo expuesto con anterioridad, se concluye que toda vez que la partida presupuestaria correspondiente al ramo 00026 “Superación de la pobreza” del presupuesto de egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y seis, se refiere a recursos federales, cuya ejecución corresponde a las autoridades federales en términos del artículo 2o. del propio presupuesto de egresos de la Federación y específicamente a la Secretaría de Desarrollo Social, en términos del artículo 16 del citado presupuesto y 32 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, además, atendiendo a que dichos recursos no fueron determinados como ingreso del municipio actor por la legislatura local quien es la única facultada para determinar las participaciones federales que corresponden a los Municipios, en términos del artículo 115, fracción IV, inciso b), de la Constitución General de la República, debe estimarse que los citados recursos no forman parte de la hacienda municipal del municipio de Tampico, Tamaulipas, y por ende, el establecimiento de los consejos de desarrollo para el bienestar social, en la ley impugnada, no viola la libertad hacendaria del municipio actor, toda vez que los citados consejos conforme el artículo 51 de la Ley Estatal de Planeación, tienen como funciones planear, programar, operar, controlar, dar seguimiento y evaluar los recursos correspondientes del ramo 00026 del presupuesto de egresos de la Federación, los que como se ha precisado no forman parte de la hacienda municipal del municipio actor.⁴⁰⁰

400 *Semanario Judicial de la Federación*, febrero de 2000, p. 722.

C. *Controversia Constitucional 4/98*⁴⁰¹

A raíz de la controversia planteada por el Ayuntamiento del Municipio de Puebla, Puebla y otros del mismo estado, la Suprema Corte definió así la naturaleza jurídica de las “aportaciones”:

APORTACIONES FEDERALES. CARACTERÍSTICAS. Estos fondos son de naturaleza federal y corresponden a una partida que la Federación destina para coadyuvar al fortalecimiento de los estados y municipios en apoyo de actividades específicas; se prevén en el Presupuesto de Egresos de la Federación, regulándose en el capítulo V de la ley de Coordinación Fiscal, resultando independientes de los que se destinan a los estados y municipios por concepto de participaciones federales.⁴⁰²

D. *Controversia Constitucional 3/2001*

El Ayuntamiento del Municipio de Soledad Graciano Sánchez, San Luis Potosí, demandó en controversia constitucional la inconstitucionalidad de diversas disposiciones de la Ley para la Administración de las Aportaciones Transferidas al Estado y Municipios de San Luis Potosí, por las cuales se obligaba a los ayuntamientos a entregar a la Contaduría Mayor de Hacienda del Congreso del Estado, por conducto de la Secretaría de Finanzas, el 1.5% del monto total de cada fondo de aportaciones federales. Una vez más, la parte actora alegó que con dicha disposición se violentaba el régimen de autonomía constitucional del municipio.

Por su parte, la Corte consideró necesario precisar si la totalidad de la hacienda municipal o sólo una parte de ella entra en el régimen de la libre administración hacendaria. De esta manera, después de analizar las disposiciones contenidas en el artículo 115 constitucional fracción IV, en sus tres incisos, consideró que de la totalidad de los conceptos que pueden integrar la

⁴⁰¹ La sentencia respectiva no se publicó en el *Semanario Judicial de la Federación*, por lo que aquí solamente citamos la tesis correspondiente a la Controversia Constitucional 4/98.

⁴⁰² Controversia constitucional 4/98. Ayuntamiento del Municipio de Puebla, Puebla y otros del mismo Estado. P./J. 8/2000, p. 509. *Semanario Judicial de la Federación*, pleno, t. XI, febrero de 2000, Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Osmar Armando Cruz Quiroz. 10 de febrero de 2000.

hacienda municipal, sólo a los que se refiere la disposición constitucional son los que están sujetos al régimen de libre administración hacendaria:

En estas condiciones, los conceptos que prevé la disposición constitucional como aquellos que conforman la hacienda municipal están señalados de manera limitativa, en cuanto que no considera otros elementos que, por su naturaleza, constituyen también parte de la hacienda municipal; tal es el caso de las deudas de los municipios y los ingresos que por diferentes conceptos también pueden llegar a las arcas municipales como pueden ser, por ejemplo, las donaciones, las aportaciones federales u otros, sin embargo, esto es para delimitar los rubros respecto de los cuales el municipio tiene libertad de administración, excluyendo aquellos que, por diversas razones, no pueden ser ejercidos libremente.⁴⁰³

Ahora bien, en su sentencia la Suprema Corte hizo la diferenciación entre las aportaciones federales y las participaciones. Las primeras constituían recursos federales, que se destinan por la Federación a los estados y municipios, y son independientes de las segundas:

En efecto, hasta 1998, la Federación entregaba recursos federales a los municipios, considerados en el ramo 00026, para la superación de la pobreza, a través de convenios que la Federación celebraba con los estados. A diferencia de las participaciones (comprendidas en el ramo 00028), estos recursos no se prevén para evitar la doble tributación sobre la misma fuente ante facultades concurrentes de la Federación y los estados para gravar ciertas materias, sino que las aportaciones son recursos originarios de la Federación que ésta envía para materias específicas de interés común con los estados y municipios.⁴⁰⁴

Dicho esto, la corte razonó que al ser los fondos de aportaciones recursos federales, estaban sujetas al régimen legal establecido por la Ley de Coordinación Fiscal, en particular en lo que atañe a su destino, por lo cual las leyes locales no podían establecer otras reglas relativas al destino que se daría a los fondos de aportaciones transferidos por la Federación:

...siendo recursos federales que se rigen por disposiciones federales, respecto de los cuales la Federación dispone su destino en su respectivo ám-

403 *Semanario Judicial de la Federación*, noviembre de 2001, p. 342.

404 *Ibidem*, p. 344.

bito de competencia conforme al principio de libre administración pública hacendaria, los estados no pueden establecer reglas distintas sobre sus destinos, por lo que las disposiciones citadas de la ley impugnada, como quedó demostrado con anterioridad, al contrariar los lineamientos generales establecidos por la Ley de Coordinación Fiscal, contravienen el ámbito de facultades de la Federación.

Finalmente, la sentencia de la Corte declaró que las disposiciones impugnadas de la ley local, eran conculcatorias del artículo 134, párrafos primero y cuarto, en relación con el 74, fracción IV, de la Constitución federal, en tanto que afectaban el principio de libre administración pública hacendaria federal respecto de las aportaciones federales que sólo compete a la Federación regular.

Por nuestra parte, sostenemos que es correcta la apreciación según la cual las “aportaciones federales” son recursos de naturaleza federal y que no están sujetas al régimen de las “participaciones” ni al principio de la “libre administración hacendaria municipal”. Creemos que está claro que las “participaciones” son recibidas por estados y municipios conforme a las fórmulas establecidas por la Ley de Coordinación Fiscal, y que los recursos que después de transferidas dichas participaciones quedan en manos de la Federación, son recursos federales. El hecho de que posteriormente, por una decisión de la propia Federación, parte de dichos recursos sea transferida a los estados o municipios para que éstos los ejerzan y apliquen a fines específicos indicados por la Federación, no les convierte en recursos estatales o municipales, que pudieran ser ejercidos y fiscalizados como si se tratase de recursos propios de los estados o de los municipios. En este supuesto, se sigue tratando de recursos federales, cuyo ejercicio corresponde a los estados o a los municipios, según el caso, pero no de una manera libre, sino sujeto a condiciones establecidas por el titular originario de los fondos: la Federación.⁴⁰⁵

Como resulta evidente, esta conclusión debe entenderse en el contexto de un sistema de distribución de los recursos públicos sumamente centra-

405 Esta opinión deriva de un análisis jurídico-formal del régimen constitucional en materia de impuestos vigente en nuestro país, así como del régimen legal consagrado principalmente en la Ley de Coordinación Fiscal. Sin embargo, al sostener esta opinión no dejamos de reconocer también que dichos regímenes (tanto el constitucional como el legal), consagran en la práctica una centralización fiscal en torno al gobierno federal, situación que en los momentos actuales es preciso revisar para lograr una fórmula más equilibrada de reparto de los recursos fiscales en México.

lizado. Es decir, tanto el régimen de las “participaciones” como el de las “aportaciones federales” forman parte de un diseño normativo que claramente ha tendido a favorecer la capacidad financiera de la Federación en detrimento de la de las entidades federativas y los municipios.

V. LOS ASPECTOS CONSTITUCIONALES DE UNA POSIBLE REFORMA DEL FEDERALISMO FISCAL MEXICANO

1. *Comentarios preliminares*

El tema de la reforma del federalismo fiscal mexicano ha sido objeto de importantes debates en nuestro país en los últimos años. Tanto por el lado de los ingresos como por el lado del gasto, se ha criticado la excesiva centralización de los recursos fiscales en manos del gobierno federal, y la correlativa debilidad fiscal de las entidades federativas. A raíz de este debate, se ha ido creando en el ambiente nacional un consenso acerca de la necesidad de cambiar la situación que ha prevalecido durante tanto tiempo. El consenso termina, sin embargo, cuando se discute la manera específica de reformar el sistema imperante.

Existen ya algunas propuestas de reforma que han sido dadas a conocer al público. Una de ellas consiste en incrementar el fondo de participaciones previsto por el sistema de coordinación fiscal regulado por la ley de coordinación fiscal. Nótese que esta propuesta no prevé un aumento de los ingresos propios de las entidades federativas, sino un aumento de lo que les participa la Federación, situación que llevaría a un incremento neto de la dependencia de los recursos federales.⁴⁰⁶

Otra propuesta consiste en transformar el actual sistema de coordinación fiscal por uno de *coordinación hacendaria*. Esto implicaría incrementar el fondo de participaciones, pero también transferir mayores responsabilidades recaudatorias a las entidades federativas, a efecto de fortalecer su independencia financiera. Bajo este esquema, la idea sería entonces complementar el sistema actual de coordinación fiscal y no sustituirlo.⁴⁰⁷

⁴⁰⁶ Velazco Cruz, Jose Luis, *El debate actual sobre el federalismo mexicano*, México, Instituto Mora, 1999, p. 50.

⁴⁰⁷ *Ibidem*, p. 51.

Otra propuesta más consiste en dar mayores recursos a estados y municipios, otorgándoles la mitad de los recursos fiscales provenientes de las contribuciones sobre aprovechamiento y explotación de recursos naturales, impuestos especiales, impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado. Esta propuesta prevé también la creación de un consejo federal tributario, integrado por representantes de las entidades federativas y de los municipios, que estaría facultado para presentar iniciativas de ley ante el Congreso general relativas a los impuestos sobre los cuales los estados y municipios tendrían un derecho del 50%, así como de administrar y distribuir los recursos del fondo general de participaciones.⁴⁰⁸

Finalmente, una cuarta propuesta, la más radical, prevé la creación de una “caja recaudadora única” administrada por los estados, que estaría encargada de recaudar todos los impuestos existentes en el país. De acuerdo al sistema propuesto, cada estado retendría la cantidad que le corresponda, y el resto sería entregado como participación al gobierno federal. Como puede apreciarse, la propuesta plantea invertir el sentido del sistema de participaciones existente en la actualidad.⁴⁰⁹

Asumiendo que tales opciones de reforma existen, y aún, compiten, y que algunas otras no conocidas por el público probablemente existan también, en esta última sección del presente capítulo nos proponemos hacer referencia a algunos aspectos de carácter constitucional que podrían ser tomados en cuenta por quienes hayan de tomar las decisiones políticas que den un nuevo perfil al federalismo fiscal mexicano. Cabe aclarar que en nuestro análisis, habremos de enfocarnos principalmente en el aspecto relativo a la distribución de competencias en la materia tributaria.

2. *¿Es necesaria una reforma constitucional?*

Creemos que una cuestión relevante que debe ser discutida es la relativa a la necesidad de una reforma constitucional. ¿Se requeriría necesariamente de una reforma constitucional?, ¿no bastaría una reforma legal para modificar el federalismo fiscal mexicano? En nuestra opinión, la respuesta depende del tipo y la profundidad de la modificación que se vaya a dar al sistema existente.

408 *Idem.*

409 *Idem.*

Desde mi punto de vista, las propuestas que buscan complementar el sistema actual no necesariamente requerirían de una reforma constitucional. Es decir, para incrementar el fondo de participaciones no se necesita una reforma a nuestra norma fundamental, a menos que se quiera dar rango constitucional a un porcentaje específico que deba corresponder a las entidades federativas como participación.

Cabe mencionar que hay ejemplos en el derecho constitucional comparado, en relación con el establecimiento de porcentajes de ingresos fiscales que corresponden a los estados, y que el gobierno federal debe hacerles llegar. Podemos mencionar el caso de Venezuela, por ejemplo, cuya Constitución establece en su artículo 167, parágrafo 4o., el llamado “situado constitucional”. Según dicha disposición, son ingresos de los estados:

Los recursos que les correspondan por concepto de situado constitucional. El situado es una partida equivalente a un máximo del veinte por ciento del total de los ingresos ordinarios estimados anualmente por el fisco nacional, la cual se distribuirá entre los estados y el Distrito Capital en la forma siguiente: un treinta por ciento de dicho porcentaje por partes iguales, y el setenta por ciento en proporción a la población de cada una de dichas entidades.⁴¹⁰

Por mi parte, creo que introducir un porcentaje fijo de participación fiscal de la Federación a los estados tiene la ventaja de dar seguridad a las entidades federativas, en el sentido de que la distribución del pastel fiscal no habrá de ser alterado por la Federación.

Por otro lado, pienso que las propuestas que implican un cambio de fondo del sistema de coordinación fiscal vigente sí requerirían forzosamente de una reforma constitucional. Para explicar esto, es necesario recordar que el sistema actual proviene de la manera en que el sistema de distribución de competencias en materia tributaria se ha entendido en México, lo cual nos remite directamente a una cuestión constitucional, a saber.

⁴¹⁰ La disposición continúa de la siguiente manera: “En cada ejercicio fiscal, los estados destinarán a la inversión un mínimo del cincuenta por ciento del monto que les corresponda por concepto de situado. A los municipios de cada estado les corresponderá, en cada ejercicio fiscal, una participación no menor del veinte por ciento del situado y de los demás ingresos ordinarios del respectivo estado”.

En caso de variaciones de los ingresos del fisco nacional que impongan una modificación del presupuesto nacional, se efectuará un reajuste proporcional del situado.

Para definir la distribución de competencias tributarias en el sistema federal mexicano, en principio tendríamos que recurrir a la cláusula de competencias residuales en favor de las entidades federativas, establecida en el artículo 124 constitucional. Si así procediéramos, tendríamos que entender que todos aquellos impuestos no expresamente asignados a la Federación (ni prohibidos a los estados, habría que agregar), quedan reservados para las entidades federativas.

Ahora bien, para saber cuáles impuestos están expresamente asignados a la Federación, debemos revisar el artículo 73 constitucional, fracciones VII y XXIX. Dichas fracciones definen las bases sobre las cuales el Congreso General puede establecer impuestos. Por otro lado, los artículos 117, 118 y 131 definen ciertos impuestos que no pueden ser creados por los estados. Asimismo, de acuerdo con el artículo 115 de la Constitución, fracción IV, corresponde percibir a los municipios las contribuciones que establezcan los Estados sobre propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles. Así, con estas cinco disposiciones de nuestra Constitución general tendríamos un cuadro aparentemente sencillo de entender en relación con la distribución de facultades tributarias en el federalismo mexicano.

Sin embargo, este esquema aparentemente sencillo no corresponde con la manera real en que se han distribuido las competencias tributarias en nuestro sistema federal. El sistema se ha hecho más complejo, en función de la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha realizado de la fracción VII del artículo 73 constitucional, fracción que establece que el Congreso General tiene el poder de “crear los impuestos que sean necesarios para cubrir el presupuesto”. La Suprema Corte ha interpretado esta disposición en el sentido de que el Congreso tiene el poder para crear *todos* los impuestos que sean necesarios para financiar el presupuesto federal, incluso aquellos que bajo la regla del artículo 124, podrían entenderse como reservados a las entidades federativas.⁴¹¹ Puede verse la relevancia de esta interpretación, si se aprecia que el artículo 73 constitucional no menciona ni el impuesto sobre la renta ni el impuesto al valor agregado como expresamente asignados a la Federación, a pesar de lo cual, la Federación es la que grava la renta de los individuos y de las empresas, así como el valor agregado a los servicios y a los productos. Para ponerlo de manera

411 Carpizo, Jorge, *op. cit.*, nota 259, p. 110.

simple, esta manera de entender la fracción VII del artículo 73, ha significado que la Federación tiene poderes tributarios ilimitados.

Como una consecuencia de dicha interpretación, tanto la Suprema Corte como algunos comentaristas han afirmado que en México existen “facultades concurrentes” en el área tributaria. Al decir esto, quieren significar que algunas (no todas) de las bases tributarias posibles pueden ser gravadas al mismo tiempo por el Congreso general y por las legislaturas de los estados.⁴¹² Esto es posible debido a que, según la interpretación de la fracción VII del artículo 73 constitucional arriba mencionada, la federación puede gravar toda base imaginable, aun aquellas que los estados pueden gravar en razón de que no están expresamente atribuidas a la Federación y en virtud de que no están prohibidas a los propios estados. Por esta razón, es que Sergio de la Garza ha afirmado que en el área tributaria, la Federación tiene “facultades concurrentes ilimitadas” mientras que los estados tienen “facultades concurrentes limitadas”.⁴¹³

Como todos sabemos, en tiempos pasados el resultado práctico de la aplicación del criterio antedicho consistió en la creación de una situación en la cual la Federación tenía poderes amplísimos para gravar cualquier base, generando con ello conflictos entre la federación y los estados en esta materia. Sin embargo, después de muchos años de “anarquía fiscal”, se creó el sistema de coordinación fiscal con objeto de delimitar las bases gravables que correspondían a cada nivel de gobierno, y lograr cierta uniformidad.

La primera Ley de Coordinación Fiscal data de 1953, pero el sistema fue reforzado entre 1979 y 1980, como parte de la miscelánea fiscal que también introdujo el impuesto al valor agregado en México. Vale la pena recordar aquí que la lógica básica del actual sistema de coordinación fiscal es la siguiente: la Federación y los estados entran en acuerdos de coordinación, por los cuales los estados ceden parte de su poder tributario a cambio de una participación en un fondo federal compuesto por el 20% de los ingresos tributarios federales.⁴¹⁴

412 Véase la decisión de la Suprema Corte sobre la constitucionalidad de la Ley Federal que creó el impuesto sobre la tenencia y uso de automóviles, Amparo en revisión 7056/63, Trinidad Díaz González, *Semanario Judicial de la Federación*, vol. 44, agosto 10., 1972, unanimidad de 16 votos, p. 14.

413 De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1990, pp. 220-230.

414 Sempere, Jaime, “Las finanzas públicas en México”, *Contribuciones*, CIEDLA-Fundación Konrad Adenauer, 1995, núm. 2, p. 95.

Como todos sabemos, el resultado de este esquema ha sido la concentración de recursos fiscales en manos del gobierno federal, que para mediados de los noventa centralizaba alrededor del 81% de los ingresos fiscales, dejando para los estados 16% y para los municipios 3%.⁴¹⁵

Ahora bien, si, como hemos visto, el actual sistema de coordinación fiscal tiene su origen en una cuestión constitucional, creo que resulta evidente pensar que un cambio de fondo en dicho sistema requeriría una reforma constitucional que redefina el esquema de concurrencia de facultades en materia tributaria, según se le ha entendido por la interpretación judicial y doctrinal.

3. *¿Qué nivel de detalle sería deseable dar a una posible reforma constitucional en materia fiscal?*

Si se opta por la alternativa de una reforma constitucional, los reformadores habrán de enfrentar un dilema: ¿qué tan generales o tan específicas deben ser las cláusulas introducidas con la reforma?

El derecho comparado nos muestra, al menos, dos modelos: el de Estados Unidos de América y el de Alemania.

El modelo de Estados Unidos de América nos presenta un ejemplo de cláusulas generales y abiertas, que dejan un espacio muy amplio para la interpretación de la Suprema Corte.

El primer párrafo de la sección 8a. del artículo I de la Constitución de los Estados Unidos de América, señala que el Congreso tendrá facultad para establecer y recaudar contribuciones (*taxes*), derechos (*duties*) impuestos (*imposts*), y tarifas (*excises*), para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos; y aclara que todos los derechos, impuestos y tarifas serán uniformes en todo el país.

Por su parte, la sección 9a. del mismo artículo I indica en su párrafo cuarto que no se establecerá ningún impuesto directo, ni de captación, como no sea proporcionalmente al censo o recuento que antes se haya ordenado practicar. Sin embargo, el sentido de esta provisión fue anulado por la Enmienda número XVI del 3 de febrero de 1913, según la cual el Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de la que provengan, sin prorratearlos entre los diferentes Estados y sin atender a ningún censo o recuento.

⁴¹⁵ *Ibidem*, p. 97.

Esas son todas las disposiciones constitucionales de nuestro vecino del norte, referidas a las facultades del Congreso general para establecer ciertos impuestos. Por supuesto, hay que leer estas disposiciones en el contexto de la Enmienda numero X (según la cual los poderes no atribuidos a la federación quedan reservados a los estados) y de la cláusula de los poderes implícitos (misma que dispone que el Congreso tiene todas aquellas facultades que sean necesarias y convenientes para ejercer las facultades que la Constitución asigna a la Federación, artículo 8o., sección 18).

Como es de suponerse al observar este sistema, basado en unas cuantas cláusulas, que además son bastante escuetas, en los Estados Unidos de América la interpretación de la Suprema Corte ha sido determinante en la definición del ámbito de competencias en materia tributaria que corresponde a la federación y a los estados.

Por su parte, Alemania nos muestra el ejemplo contrario, en el sentido de que la Ley Fundamental de Bonn dedica 13 extensos artículos para regular el régimen fiscal de la Federación alemana. Los que se refieren a la distribución de competencias en materia tributaria, sin embargo, son los artículos 104-a, 105, 106, 106-a, 107, y 108.

Para ilustrar el nivel de detalle, permítasenos mencionar algunos aspectos del artículo 106, mismo que establece las reglas de la distribución de los ingresos tributarios.

Según dicho artículo, ciertas contribuciones se atribuyen a la Federación (derechos aduaneros, impuestos sobre el transporte de mercancías por carretera, impuesto sobre las transacciones de capital, impuesto sobre seguros, entre otros). Mientras que otras se atribuyen a los estados o *Länder* (impuesto sobre el patrimonio, impuesto sobre sucesiones, impuesto sobre automotores, impuesto sobre la cerveza, entre otros).

Además, se establecen ciertos “impuestos comunes”. Por ejemplo, el párrafo 3o. del artículo 106 señala que los ingresos provenientes de los impuestos sobre la renta, de sociedades y sobre las ventas corresponden conjuntamente a la federación y a los *Länder*, siempre que los ingresos provenientes del impuesto sobre la renta no estén atribuidos a los municipios de acuerdo con el párrafo 5o. del propio artículo 106.⁴¹⁶ Asimismo, se señala en este pá-

⁴¹⁶ Según el párrafo 5 del artículo 106, los municipios reciben una parte de los ingresos provenientes del impuesto sobre la renta, que los *Länder* deberán hacer llegar a sus municipios sobre la base de los pagos efectuados por sus habitantes en concepto de impuesto sobre la renta. Asimismo, se determina que la regulación se hará por una ley federal que requerirá la aprobación del *Bundesrat*.

rrafo que en los ingresos provenientes de los impuestos sobre la renta y de sociedades participan la Federación y los *Länder* a partes iguales, y que la participación de Federación y *Länder* en el impuesto sobre las ventas será fijada por una ley federal que requerirá de la aprobación de la Cámara federal, conocida como *Bundesrat*. En este mismo párrafo, la Ley Fundamental de Bonn va más allá al determinar los principios para la fijación de los porcentajes que sobre lo recaudado por el impuesto sobre las ventas, habrá de corresponder a la federación y a los *Länder*.

Otro ejemplo de regulación constitucional *in extenso*, más cercano a nosotros, es el caso de Brasil. La Constitución brasileña de 1988 adoptó un método exhaustivo, integral y completo de distribución de competencias en materia tributaria.⁴¹⁷ Se trata de un sistema en el cual cada elemento de la estructura federal del Estado brasileño (unión, estados, Distrito Federal y municipios), tiene asignado de manera expresa el poder para establecer ciertos impuestos.

El complejo esquema de distribución de competencias en materia tributaria del Brasil puede entenderse más fácilmente si se le mira como un sistema que articula dos principios distintos. Por un lado, el poder para gravar bases o fuentes específicas es atribuido a diferentes componentes de la estructura federal (*discriminação pela fonte*), pero por otro lado, cada uno de dichos componentes tiene que compartir con los otros parte del ingreso producido por los impuestos que les corresponden (*discriminação pelo produto*), con base en fórmulas definidas por la propia Constitución.

De esta manera, algunos impuestos se encuentran atribuidos exclusivamente a la Federación. Por ejemplo, la Unión tiene el poder de crear impuestos sobre importación y exportación, sobre la renta, sobre productos industrializados, sobre propiedad rural y sobre grandes fortunas (artículo 154); mientras que los estados y el Distrito Federal tienen facultades para gravar las sucesiones, las donaciones, transacciones comerciales relativas a bienes y la propiedad de vehículos automotores (artículo 155); y los municipios pueden crear impuestos sobre la propiedad raíz urbana (artículo 156).

Esto significa entonces, que la Unión, los estados, el Distrito Federal y los municipios tienen un ámbito fijo y definido de poderes constitucionales en materia de creación de impuestos. Sin embargo, esto no significa que los ingresos generados por cada impuesto quedan en manos de la autoridad

⁴¹⁷ Da Silva, Jose Afonso, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 9a. ed., Brasil, Malheiros Editores, 1994.

que los creó y recaudó. Siguiendo una tradición que viene desde los treinta, los distintos niveles de gobierno tienen que compartir sus recursos entre sí, aunque hay que aclarar que el sentido de dicho compartimiento va de la Federación a los estados, Distrito Federal y municipios, o de los estados a los municipios.

En algunos casos, el gobierno federal es el que crea y recauda un impuesto, pero los recursos generados tienen que ser compartidos con los estados, el Distrito Federal y los municipios. Por ejemplo, la fracción I del artículo 157 de la Constitución de Brasil, señala que pertenecen a los estados y al Distrito Federal “el producto de la recaudación del impuesto de la Unión sobre rentas y ganancias de cualquier naturaleza, que incida en la fuente, sobre rendimientos pagados, en cualquier concepto, por ellos, sus organismos autónomos y por las fundaciones que estableciesen o mantuviesen”.

En otros casos, la Constitución de Brasil distribuye porcentajes fijos de lo recaudado a los diferentes niveles de gobierno. Por ejemplo, los estados tienen derecho a 20% de los recursos obtenidos de los impuestos no establecidos expresamente en favor de la federación, pero recaudados por ésta en los términos del párrafo primero del artículo 154 constitucional.⁴¹⁸ Por su parte, los municipios tienen derecho a 50% de los recursos provenientes de la recaudación del impuesto federal sobre la propiedad rural, proveniente de propiedades ubicadas dentro de los municipios.⁴¹⁹

Tenemos a la vista entonces, dos modelos en cuanto al nivel de detalle y extensión que podrían tener las normas constitucionales relativas al federalismo fiscal mexicano, en caso de optarse por una reforma profunda del sistema vigente. ¿Qué tan detalladas y extensas debieran ser esas normas en el caso mexicano?

Resulta importante señalar que este tipo de dilemas y discusiones ya se han presentado en nuestro constitucionalismo. Baste recordar las discusiones en

418 Artículo 154 de la Constitución Brasileña: “La Unión podrá establecer: I. Mediante ley complementaria, los impuestos no previstos en el artículo anterior, siempre que no sean cumulativos ni tengan hechos impositivos semejantes a los señalados en esta Constitución; II. Impuestos extraordinarios, comprendidos o no en su competencia tributaria, ante la inminencia o en el caso de guerra externa, los cuales se suprimirán gradualmente, una vez cesadas las causas de su creación”.

419 La fracción II del artículo 158 de la Constitución brasileña señala lo siguiente: “Artículo 158. Pertenecen a los municipios... II. cincuenta por ciento del producto de la recaudación del impuesto de la Unión sobre la propiedad territorial rural, relativos a los inmuebles ubicados en ellos”.

torno a los artículos 27 y 123, en el seno del Constituyente de Querétaro. En aquella ocasión, el Constituyente decidió extenderse; prefirió especificar con gran nivel de detalle. Las razones las conocemos todos: la desconfianza de que gobiernos posteriores pudieran cancelar las reformas sociales a través de una reforma legal. Se trataba de proteger las reformas sociales, dándoles rango constitucional (haciéndolas participar de la supremacía de la Constitución en un sentido substancial o material) y a la vez de protegerlas formalmente a través del procedimiento dificultado para la reforma constitucional que establece el artículo 135. A final de cuentas, los constituyentes del 17 nos dieron dos extensos y detallados artículos constitucionales relativos a la materia agraria y a la materia laboral.

¿Son o no son aplicables estas razones ante el dilema que habría de enfrentar una reforma constitucional en materia de federalismo fiscal en el México de hoy?, ¿es justificable por éstas o por otras razones introducir en nuestra Constitución una regulación detallada relativa a la distribución de competencias entre Federación, estados y municipios en materia tributaria?

Por nuestra parte, creemos que existe una ventaja en el detalle y la extensión de una posible normatividad constitucional relativa al federalismo fiscal; ventaja que deriva de lo siguiente: en un sistema federal el rango constitucional de las normas que distribuyen competencias entre los distintos niveles de gobierno implica que toda transgresión al esquema de distribución de competencias es por definición un problema o conflicto constitucional, que consecuentemente habrá de ser resuelto a través del sistema de justicia constitucional. En nuestro país, este tipo de conflictos va a dar directamente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ahora bien, si se dejase en unas pocas cláusulas, generales y abiertas, la definición de la distribución de competencias entre los estados y la Federación en materia tributaria, en caso de conflicto (que presumiblemente los habría, puesto que como en todo sistema federal, la cuestión fiscal es la más delicada y sensible de todas), la Suprema Corte tendría que completar los vacíos, tendría que dedicarse a llenar los huecos, a integrar mediante interpretación lo que el constituyente permanente no previó expresamente. Creemos que en un país como el nuestro, una labor así de la Corte la expondría a un constante desgaste político. Las partes vencidas en las controversias constitucionales que se plantearan ante la Corte, lanzarían contra ella ataques bajo el argumento de que los ministros no tienen legitimidad ni facultades para hablar donde la constitución calla. Su interpretación se vería por las

partes vencidas, ya sea Federación, o estados o municipios, como invenciones sin sustento. En este tenor, pensamos que mientras mayor sea el grado de detalle y extensión de las normas constitucionales dedicadas a regular la distribución de competencias en materia tributaria, menor sería el margen que la Suprema Corte tendría para completar o llenar vacíos normativos con base en su interpretación, y que esto la protegería de ataques que pondrían en cuestionamiento su misma legitimidad como poder del Estado.

Por estas razones, nos inclinamos a pensar que sería conveniente que México siguiese el modelo alemán, no necesariamente en cuanto al contenido de sus normas constitucionales en materia de distribución de facultades impositivas, sino en cuanto a la forma, es decir, en relación con el nivel de detalle y extensión de las normas constitucionales relativas a la cuestión del federalismo fiscal. Sería positivo entonces, que las reglas queden bien claras, y que expresamente asignaran facultades a los órganos de la Federación y a los de las entidades federativas, para no dar lugar a demasiadas dudas y confusiones.

4. *¿Qué artículos de la Constitución tendrían que ser reformados?*

Para contestar esta pregunta, primero hay que identificar el eje del sistema actual. Como todos sabemos, este último se articula alrededor de los artículos 73, fracciones VII y XXIX, 115, 117, 118, 122, 124 y 131.

En efecto, la fracción VII del artículo 73 se refiere a la facultad del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. La fracción XIX del mismo artículo señala por un lado cuáles contribuciones pueden ser establecidas por el Congreso de la Unión y establece la base constitucional del sistema de coordinación fiscal basado en participaciones. Por su parte, el artículo 115 se refiere en su fracción IV a las contribuciones que corresponden a los municipios, mientras que en los artículos 117 y 118 se prohíbe a los estados la creación de ciertas contribuciones. Asimismo, la fracción V del artículo 122 da facultades a la Asamblea Legislativa del Distrito Federal para expedir su propia ley de ingresos, mientras que el artículo 124 establece la regla general de distribución de competencias en el federalismo mexicano. Por último, el artículo 131 establece como facultad privativa de la Federación, la de gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen por el territorio nacional.

Como puede observarse a partir de este breve repaso, el sistema constitucional de distribución de competencias en materia tributaria del federa-

lismo mexicano está caracterizado por la dispersión de las disposiciones correspondientes. De esta manera, para saber qué impuestos corresponden a los estados hay que revisar por lo menos 7 disposiciones, que se encuentran en sitios distintos del texto constitucional.

Por otro lado, aparte de la dispersión, hay que mencionar también el carácter incompleto de la normatividad. Evidencia de ello es la ya antes mencionada circunstancia de que dos impuestos que la práctica mexicana ha hecho federales por excelencia como lo son el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, no están mencionados expresamente por la Constitución entre aquéllos que puede crear la Federación.

La cuestión fiscal es quizás el corazón de todo sistema federal. Se trata de un asunto esencial que desde mi punto de vista merecería una regulación detallada y extensa, a la manera de las disposiciones de artículos como el 27 o el 123, que distribuyera facultades en materia tributaria a los distintos niveles de nuestro federalismo.

Dicho lo anterior, queda por contestar la siguiente pregunta: ¿en qué parte de la Constitución podría establecerse una normatividad como la que se acaba de esbozar? En mi opinión, el lugar indicado es el artículo 124 constitucional. Mis razones son las siguientes:

- a) La relevancia especial que en todo sistema federal tiene la cuestión tributaria justifica el hecho de que se establezcan reglas constitucionales específicas sobre distribución de facultades tributarias.
- b) Esa misma relevancia amerita que todas las reglas constitucionales en materia tributaria se concentren en un mismo apartado de la Constitución.
- c) El artículo 124 es el artículo matriz de distribución de competencias del federalismo mexicano. Bien podría coexistir la regla general tal y como está redactada en la actualidad (o una nueva regla general), con uno o varios párrafos en los que se estableciesen reglas específicas en materia de distribución de competencias tributarias.

5. Comentarios finales

El debate reciente sobre el federalismo mexicano parece tener como punto central de preocupación cuánto dinero deben controlar los estados y

cuánto la Federación. Sin embargo, en mi opinión, la posible reforma de nuestro federalismo fiscal requiere de un debate más profundo sobre aspectos cruciales de nuestro sistema federal; un debate en el que los diferentes actores políticos deberán de adoptar decisiones políticas de gran impacto en la configuración del Estado mexicano.

Por ejemplo, creo que el debate debe comenzar por contestar una pregunta fundamental: ¿qué tipo de federalismo queremos? ¿uno en el que el gobierno federal asuma la importante responsabilidad de procurar una cierta medida de igualdad y uniformidad en las condiciones socioeconómicas del país?; ¿o uno en el que la Federación no asuma dicha responsabilidad? Mi opinión personal es que en un país con las desigualdades y desequilibrios tan pronunciados como los de México, es conveniente una buena dosis de intervención federal para disminuir los contrastes existentes. Esto, por su parte, implica la creación de un sistema de transferencia de recursos de unos estados a otros, que a su vez requeriría dar a la Federación los poderes necesarios para hacer que la solidaridad de los estados ricos con los estados pobres no quede en meras buenas intenciones. No hacerlo así llevaría en el largo plazo a la progresiva desintegración de la comunidad nacional.

Otra cuestión (de método si se quiere) que debemos plantearnos es la siguiente: ¿qué es primero: redistribuir las competencias en materia impositiva y luego definir qué le toca hacer a cada nivel de gobierno; o redefinir las competencias materiales de los niveles de gobierno del federalismo mexicano en primer lugar, y luego discutir cómo se va a redistribuir las competencias en materia impositiva?

Planteo esta pregunta para resaltar el hecho de que el debate sobre la reforma de nuestro federalismo debe ser integral. En otras palabras, la discusión sobre la distribución de competencias en materia tributaria debe ir de la mano de la redefinición de lo que le toca a hacer a cada nivel de gobierno, y no sólo eso, sino que también deben identificarse y discutirse las distintas alternativas de reforma en materia de gasto público y de endeudamiento.

Debatir y modificar aspectos aislados del federalismo fiscal nos puede llevar a perder la visión del todo; olvidar el carácter complejo e integral del federalismo mexicano nos puede conducir a privilegiar la anhelada autonomía por sobre la necesaria coordinación, o a enfatizar las individualidades por encima de la viabilidad del conjunto. Reformar el federa-

lismo mexicano implica una delicada tarea de construcción de nuevos equilibrios, políticamente viables y económicamente eficientes, cubiertos por un techo constitucional que haga posible la estabilidad y la certidumbre en las relaciones entre los distintos niveles de gobierno de nuestro sistema federal.