

CAPITULO III

MARCO JURIDICO Y REGLAMENTARIO DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL.....	47
III.1 El sistema de distribución de competencias en el régimen federal de gobierno.....	49
III.2 Análisis del marco normativo de las haciendas públicas	59
III.3 La facultad tributaria de la federación y las entidades federativas: los pesos específicos	84
III.4 El fenómeno de la concurrencia contributiva intergubernamental.....	90
III.5 La alternativa de la coordinación fiscal.....	95
III.6 Hacia una adecuación integral del marco normativo que favorezca un nuevo federalismo fiscal	100

C A P I T U L O I I I

MARCO JURIDICO Y REGLAMENTARIO DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACION FISCAL

III.1 EL SISTEMA DE DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS EN EL REGIMEN FEDERAL DE GOBIERNO

El objetivo de este capítulo es analizar y valorar el sustento normativo que permite estructurar las haciendas publicas en México, regular sus ámbitos competenciales y asegurar un funcionamiento armónico en sus diferentes relaciones. El contexto de las capacidades de estas haciendas públicas es un sistema federal, en el cual coexisten tres instancias de gobierno dotadas con distintas potencialidades que bajo el amparo de la Constitución Política y la legislación vigente, se asumen como facultades y capacidades que según el sistema constitucional de distribución de competencias vigente determina en favor de alguna instancia gubernamental o como restricción para otras, según da muestra el siguiente cuadro:²²

Ambitos competenciales del gobierno federal

Exclusivo:

- Facultades relativas a la representación interna e internacional de la federación.
- Facultades de conducción y mando superior de las fuerzas armadas.
- Facultades en el ámbito judicial en materias penales reservadas al ámbito federal.
- Facultades de regulación de materias relativas a la propiedad originaria de la Nación.
- Facultades de regulación de la banca central.
- Facultades tributarias aplicadas a materias de regulación exclusiva por parte del gobierno federal.

²² Basado en el cuadro de distribución de competencias propuesto por Jorge Carpizo: "Sistema federal Mexicano", en *Gaceta Mexicana de Administración Pública Estatal y Municipal*, No. 3, julio-septiembre 1981, México. INAP."

- Facultades resolutivas para la gestión de conflictos laborales de los trabajadores al servicio de los poderes de la Unión.
- Facultades de organización y gobierno del Distrito Federal.

Prohibido:

- Facultades de organización interna y de gobierno reservadas a las entidades federativas.
- Facultades tributarias ejercidas en el ámbito de competencias de las entidades federativas.
- Facultades legislativas ejercidas por parte de los Congresos locales.

Coexistentes con facultades ejercidas por los estados:

- Facultades de regulación central o federal de materias atendidas de manera paralela o coordinada entre gobierno federal y gobiernos estatales, como son los casos de la prestación de servicios de educación básica, salud y asistencia social, y en materias de gestión territorial y urbana, así como en la determinación de regulaciones legislativas para la protección al ambiente.

Coincidentes con facultades ejercidas con los estados:

- Facultades que existen de manera independiente y radicadas tanto en el gobierno federal como en el estatal, pero que coinciden en una misma materia o en asuntos de naturaleza semejante, como es el caso de la promoción de centros de readaptación social de menores que pueden organizarse tanto por el gobierno federal como por los gobiernos de las entidades federativas.

Facultades de cooperación y auxilio:

- Facultades, regularmente señaladas por la Constitución Política, en las que el gobierno federal y los de los estados participan de manera complementaria y correlativa en la resolución o atención de una misma materia, bajo criterios de enlace, complementariedad de la acción,

colaboración, auxilio y corresponsabilidad procesal e instrumental, como ocurre en los siguientes casos: materias relativas al registro de población; asuntos de contingencia atendidos en el marco del Sistema Nacional de Protección Civil y en casos de persecución de delitos, entre otros.

Facultades derivadas del recurso de la jurisprudencia:

- Facultades que por vía de la resolución de interpretaciones, aclaraciones y determinación de ámbitos competenciales de la Constitución Política y sus leyes, los órganos jurisdiccionales del Estado mexicano determinan en favor o en aras de una delimitación para un determinado orden de gobierno alguno de sus órganos.²³

Ambitos competenciales de las entidades federativas

Exclusivo:

- Facultades relativas a la gestión gubernamental interna en su correspondiente ámbito jurisdiccional y territorial.
- Facultades de conducción de las relaciones intergubernamentales con sus ayuntamientos.
- Facultades en el ámbito judicial en materias penales reservadas al ámbito estatal.
- Facultades de regulación legislativa de los servicios públicos estatales y municipales.

²³ Este caso se ilustra en materia fiscal con el siguiente planteamiento: Al emitirse resoluciones sobre controversias resueltas por tribunales administrativos en la materia "... la autoridad fiscal, además de los requisitos de fundamentación y motivación que ordena el artículo 16° constitucional, deberá tomar en cuenta el criterio jurisprudencial que pueda existir en relación al acto que está emitiendo, de lo contrario, si dicho acto y los razonamientos que lo motivan, van en contra de algún criterio de jurisprudencia vigente, ese acto nacerá viciado de nulidad. Dicha nulidad se deriva de la violación a la jurisprudencia que puede ser por acción, si va en contra del criterio sentado, o por omisión, si no lo toma en cuenta. Esto significa que el acto es impugnabile y que, al hacer valer el contribuyente sus derechos ante el órgano jurisdiccional, éste solo hecho de no haber tomado en cuenta la jurisprudencia vigente, puede costarle a la administración tributaria, una sentencia de nulidad, o más adelante el otorgamiento del Amparo por parte de la justicia federal". Navarro Bañuelos, Ramón. "La Jurisprudencia y la Autoridad Fiscal", en: *Revista INDETEC*. Ed. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Guadalajara, Jal. México. No. 80. Febrero de 1993. Pág. 99.

- Facultades tributarias aplicadas a materias no reservadas al gobierno federal o a los ayuntamientos.
- Facultades resolutivas para la gestión de conflictos laborales de los trabajadores al servicio del estado y los ayuntamientos.
- Facultades de organización política y administrativa del territorio estatal.

Prohibido:

- Facultades de representación y de gobierno reservadas a autoridades federales.
- Facultades tributarias reservadas a la federación.
- Facultades legislativas ejercidas por parte del Congreso de la Unión.
- Emisión de papel moneda.

Coexistentes con facultades ejercidas por el gobierno federal:

- Facultades que se sustentan en una regulación federal de referencia y que son atendidas de manera directa en una o varias de sus etapas o modalidades por parte de las entidades federativas, con un cierto margen de autonomía en la organización y medios aplicados para dicho efecto.

Coincidentes con facultades ejercidas por el gobierno federal:

- Se aplica en este caso el mismo criterio de clasificación enunciado para el ámbito federal.

Facultades de cooperación y auxilio:

- Facultades que no obstante ser determinadas en favor de un orden de gobierno, requieren para su realización de la participación de las autoridades estatales y/o municipales, en virtud de los principios de descentralización, territorialidad y cooperación intergubernamental.

Facultades derivadas del recurso de la jurisprudencia:

- Se aplica en este caso el mismo criterio de clasificación enunciado para el ámbito federal.

Ambitos competenciales del municipio

En el caso de los municipios, el esquema de competencias que le atribuye la Constitución Política reúne básicamente las siguientes características:

- No se considera un esquema distributivo entre iguales con respecto al gobierno federal, ya que los municipios están inscritos y tutelados en el orden jurídico estatal, por lo cual la representación de los ayuntamientos fuera de la entidad federativa corresponde a las autoridades estatales.
- A pesar de la limitación legal antes señalada, los municipios reciben reconocimiento y protección institucional en el texto de los artículos 40, 115 y 116 constitucionales como base de la división territorial y de la organización política y administrativa de los estados y como instancias gubernativas con capacidades legales ejercidas bajo la tutela de la legislación que emitan los Congresos locales.
- Puede señalarse que el ámbito real de facultades²⁴ de los ayuntamientos se ciñe a pocas materias, como es el caso de la expedición de bandos de policía y buen gobierno o la determinación de regulaciones urbanísticas, más bien el ayuntamiento tiene una serie de "encomiendas" para la gestión territorial descentralizada del estado, principalmente en la prestación de los servicios públicos, con lo cual

²⁴ El cúmulo de facultades determinadas en favor de los ayuntamientos es más bien reducido si nos atenemos a interpretar una facultad como una potencialidad plena para hacer y poder realizar algo, es decir, con un máximo de discrecionalidad. En realidad los ayuntamientos no ejercen actos potestativos plenos en materia tributaria, de ahí que su ámbito de competencia se reduzca procesalmente a un conjunto de capacidades legales que, 1o. no son atribuidas por parte del ayuntamiento en un acto legislativo, 2o. dependen de la formación de una "voluntad legislativa" que a veces se apega más al punto de vista de las autoridades estatales que de las municipales, 3o. le permiten la explotación de fuentes tributarias asignadas pero no seleccionadas por parte de la autoridad municipal, y 4o. en términos reales los montos que representan como volumen de recaudación directa de los tributos propios del municipio constituyen una minoría con respecto a los ingresos que obtiene el ayuntamiento por la transferencia de otros recursos procedentes del gobierno federal y/o del gobierno estatal.

el punto de vista jurídico ha reducido tradicionalmente a esta instancia de gobierno en un ente meramente administrativo.

- Podría interpretarse como una reivindicación al ámbito competencial del municipio el reconocimiento de materias de regulación y gestión exclusiva por parte de los ayuntamientos, fundamentalmente en aspectos de servicios municipales, desarrollo urbano y regulación administrativa de la vida comunitaria, sin embargo, es preciso señalar que esta gestión se realiza bajo el amparo del orden jurídico estatal, por lo que los ayuntamientos tienden a recurrir a la cooperación y coordinación constante con las autoridades estatales, de lo cual se concluye que la exclusividad de estas materias tiende a ser más formal que material.

Premisas para el análisis de las facultades tributarias atribuidas a los órdenes federal y estatal

En virtud de los planteamientos de este orden distributivo de competencias, pueden identificarse, con respecto a las facultades tributarias, algunas premisas de referencia para reconocer y valorar el marco normativo que regula la acción tributaria y fiscal del gobierno federal, estados y municipios.

- El sistema federal de gobierno en México plantea algunas condiciones orgánicas que son fundamentales para la coexistencia de facultades y competencias en materia tributaria:
 - La Constitución Política privilegia de manera expresa facultades y competencias en favor de los poderes de la Unión como órganos representantes de la federación, y de manera residual o remanente deja el resto de materias, potenciales todas ellas, en favor de los estados miembros.²⁵
 - Este sistema de competencias reserva o encomienda ámbitos estratégicos al gobierno federal que por efectos de procesos

²⁵ Se utiliza el concepto de estado miembro en lugar de estados soberanos ya que, a título individual, sólo puede entenderse un cierto grado de autonomía al recurrir varios estados a la formación de un conjunto federado. La soberanía de los estados radica en un todo, en una expresión federativa y en la formación de la voluntad federal: en consecuencia, su liga orgánica implica también una cesión de competencias propias para constituir un conjunto de competencias atribuidas al conjunto y que son ejercidas por otra instancia gubernativa: los poderes de la Unión o Gobierno de la federación.

sociales, políticos y económicos altamente centralizados, ha hecho inamovibles las facultades exclusivas, principalmente en materia tributaria federal, pero ha flexibilizado las competencias propias de las entidades federativas en este mismo campo en favor del contribuyente. De lo anterior, gradualmente se ha convenido en una lógica de reducción de tributos potenciando la presencia de los más importantes, en este caso, los de carácter federal.

- El federalismo fiscal implica orgánicamente una colaboración del conjunto federado en la formación y participación de los recursos del Estado mexicano. Los principios básicos de este esquema son: equidad, justicia distributiva, equilibrio en las cargas tributarias y solidaridad, tanto entre el estado y los contribuyentes como entre los gobiernos y sus sociedades. En consecuencia, un mejor federalismo tiene en materia fiscal dos perspectivas a compatibilizar: 1a) las garantías para que en el ámbito de competencias de sus gobiernos, puedan constituirse haciendas públicas consistentes y 2a) la formación de recursos comunes que permitan por una parte, sustentar los programas de gobierno de la federación dirigidos por el gobierno federal y, por otra, apoyar a las entidades federativas menos favorecidas en sus procesos de desarrollo social y económico.
- El repliegue de las facultades tributarias de los estados en favor de la potencialización de los tributos federales no debe significar un sometimiento administrativo de las haciendas públicas, por el contrario, debe dimensionarse también el "sacrificio fiscal" de éstas, reconociéndose en ellas instancias funcionales que actúan como entes descentralizados de la federación y no del gobierno federal, es decir, que la labor del federalismo fiscal no debe sustentarse en posiciones interpretativas que destaquen el origen federal de recursos, sino la colaboración en la formación de recursos comunes.
- En el régimen federal, las autonomías se privilegian para las entidades federativas y los municipios; puede afirmarse que el gobierno federal no puede actuar de manera autónoma sino a través de la formación de la voluntad de la federación en sus

órganos representativos. Esta misma voluntad que se genera para infinidad de materias, puede ser la base de un consenso en la búsqueda de las formas distributivas y redistributivas de competencias, en consecuencia, las facultades atribuidas al gobierno federal no son inamovibles, por el contrario, dependen de procesos constitucionales y legislativos que potencialmente, emanan de todos y cada uno de los estados miembros, por vía de sus representantes.

La exclusividad de materias tributarias solamente existe en favor del gobierno federal, interpretándose como prohibición absoluta la posibilidad de que las entidades federativas graven dichas fuentes; el resto de materias tributarias queda en un espacio competencial compartido, tanto las entidades federativas como el gobierno federal pueden establecer gravámenes, de lo cual se ha enunciado la aparición del fenómeno de la "conurrencia tributaria". Este fenómeno, de hecho, y ateniéndose a los principios del artículo 124 constitucional que atribuye a las entidades federativas todas las áreas no reservadas a las autoridades federales, no debería presentarse o al menos debería ocurrir en casos excepcionales, ya que la actuación del gobierno federal no es en esencia autónoma, de ahí que se puede incurrir en excesos de explotación de fuentes tributarias potencialmente vigentes y destinadas a los estados.

- Frente al fenómeno de la "conurrencia tributaria" y la coexistencia de éste con un sistema de "exclusividades" de la federación y de "prohibiciones" para los estados, además de la existencia de un sujeto pasivo único: "el contribuyente", el federalismo fiscal se materializa en un conjunto orgánico legalmente establecido: el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, que se constituye con base en las capacidades de los gobiernos federal y estatal para convenir y contratar asuntos con otras personas jurídicas y asumir las obligaciones y derechos que de esos actos se deriven.
- Al instituirse un mecanismo de coordinación intergubernamental con el amparo de la ley, el ejercicio de las autonomías de las entidades federativas y de los municipios se enmarca en reglas de actuación, enfrentadas al esquema de la coexistencia de facultades y repliegue de capacidades formales y reales con respecto a la gestión del gobierno federal y el interés de la federación; el problema se centra entonces en

un objeto aleatorio e indirecto de las haciendas públicas tradicionales: la búsqueda de mayor participación en los recursos derivados del sistema de coordinación fiscal.

- Desde la perspectiva jurídica, el Sistema enunciado como mecanismo formal del federalismo fiscal plantea nuevos temas en la agenda legal y jurisdiccional:
 - . La fundamentación jurídica para la aprobación técnica y legal por parte de los Congresos locales con respecto a los actos de concertación, convenio y/o contratación que celebra el Ejecutivo del estado con otras personas jurídicas y representantes de otros gobiernos.
 - . La acreditación del punto de vista de los ayuntamientos como instancias gubernamentales autónomas reconocidas constitucionalmente, en la celebración de convenios estado-gobierno federal en materia tributaria y fiscal.²⁶ Esta situación da lugar a la búsqueda de medios jurisdiccionales de defensa de los recursos hacendarios de los ayuntamientos, ya que se convierten en personas tuteladas pero con derechos constitucionales expresos que defender.
 - . Desde la perspectiva de la subordinación de ordenamientos secundarios con respecto a ordenamientos superiores, el mecanismo de convenio revierte el orden tradicional de obligatoriedad: ley, reglamento, disposiciones administrativas,²⁷ por lo que se presenta un nuevo esquema donde un ordenamiento secundario induce normativamente la definición de otros primarios (leyes de ingresos estatales y municipales), con lo que se produce también el fenómeno de la subordinación del

²⁶ Situación que es relativamente fácil de resolver desde el punto de vista del derecho tradicional, al reconocerse que los ayuntamientos son representados por el gobierno estatal y que, en todo caso, su punto de vista es promovido en el Congreso local correspondiente. Sin embargo, en la realidad, ni el Ejecutivo del estado ni el Congreso de referencia participan a los ayuntamientos las perspectivas o implicaciones de un convenio de tal naturaleza, ni los ayuntamientos son representados o asistidos debidamente por su diputación, misma que en ocasiones representa a más de un municipio, además de que, en todo caso, el diputado es representante del pueblo y no necesariamente del municipio como instancia gubernamental.

²⁷ Tradicionalmente el convenio entra en la esfera de las disposiciones administrativas y de los actos jurídicos que ejerce una autoridad, en este caso del poder Ejecutivo.

orden jurídico local por un accesorio administrativo (convenios) de una ley federal (Ley de Coordinación Fiscal).

- La colaboración administrativa implica también la acción concertada y coordinada de los órganos tributarios; en consecuencia, se está ante la posibilidad potencial de organizar verdaderas redes de oficinas fiscales que actúen de manera descentralizada de la federación en todo el territorio del país. Esto no representa solamente un problema de organización administrativa, sino un verdadero reto de colaboración formal basada en actos jurídicos que reconozcan capacidades delegadas y/o descentralizadas a los titulares y representantes de estas oficinas (federales, estatales y municipales).
- La administración de determinadas fuentes tributarias, por el principio de unidad de mando, autoridad y representación, técnicamente no admite la intervención de funcionarios de dos o más instancias de gobierno; ante esta perspectiva, algunos tributos²⁸ entran en una esfera de descentralización potencial o de franca centralización en aras de una identidad plena entre autoridad, contribuyente y obligación fiscal.
- El principio de anualidad generalmente reconocido para la vigencia de una disposición jurídica se cumple puntualmente, a veces en exceso, propiciando que los temas hacendarios, tributarios, fiscales y de coordinación sean objeto de reformas anuales.²⁹ El tema de análisis que se vislumbra en este caso es la estimación del período necesario o deseable de vigencia de los ordenamientos jurídicos de la materia tributaria.
- El basamento jurídico de la coordinación fiscal, por la naturaleza de sus adaptaciones y la necesidad de afinar los

²⁸ Véase el caso de los "derechos" generados por el uso y explotación de la zona marítimo - terrestre, de origen federal y transferido en su administración a las autoridades municipales.

²⁹ Con lo cual se busca una mejor adaptación de los mecanismos de contribución, participación y distribución de los recursos tributarios; sin embargo, desde la perspectiva de la simplificación administrativa y de la racionalidad, esto no siempre ha sido una garantía de método, por el contrario, ofrece serias dificultades para evaluar resultados en materia de recaudación y otros aspectos económicos, además de obligar al contribuyente a procesos adaptativos que lo distancian de un conocimiento pleno de sus obligaciones.

derechos, obligaciones y mecanismos de participación, puede analizarse como un proceso legal y jurídico que, de ninguna manera está acabado, aunque ya consiguió un margen considerable de institucionalización, sin embargo, el afinamiento se ha enfocado en un sentido netamente técnico, atendiendo las razones de proporcionalidad en las fórmulas de participación, esto conduce a llamar la atención sobre la importancia de no descuidar aspectos más ligados a la esencia del federalismo fiscal, como puede ser la revitalización de fuentes tributarias, la descentralización y la formación de recursos de la federación que se interpreten como parte del conjunto y no como exclusividades del gobierno federal.

III.2 ANALISIS DEL MARCO NORMATIVO DE LAS HACIENDAS PUBLICAS

Disposiciones de la Constitución federal de referencia sobre facultades tributarias de la federación y los estados.

El punto de partida del análisis se fundamenta en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos donde se establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la federación, estados y municipios, y que da lugar al establecimiento de los principios constitucionales de la "generalidad, proporcionalidad y equidad" con los que la ley respectiva deberá determinar los montos y cuantía de los tributos.³⁰

Según Elías Rea, citando a Ezequiel Guerrero Lara: "En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no se plantea una delimitación exhaustiva de campos de imposición de la federación y de los estados. 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. Concurrencia contributiva de la federación y los estados en la mayoría de las

³⁰ El artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación señala como obligados a los siguientes contribuyentes:

- Las personas físicas y las personas morales, residentes en el país.
- La Federación, cuando las leyes lo señalen expresamente, y
- Las entidades o agencias pertenecientes a los estados extranjeros

fuentes de ingreso; 2o. Limitaciones a la facultad impositiva de los estados, mediante reserva expresa y concreta de determinadas materias de la federación, y 3o. Restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados."³¹

Esto se constata plenamente en el artículo 73 constitucional, fracción XXIX, donde se señala como materia legislativa propia del Congreso de la Unión el establecimiento y la regulación de las contribuciones relativas al comercio exterior, recursos naturales (párrafos 4 y 5 del art. 27 constitucional), instituciones de crédito y seguros, servicios públicos de la federación, y los de carácter especial en: energía eléctrica, tabacos labrados, gasolina y productos del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y derivados, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.³²

En un sentido equivalente el artículo 131 resalta la facultad exclusiva de la federación para gravar y regular el tránsito de mercancías que se importen, exporten o circulen por su territorio, y el artículo 117, establece como prohibición absoluta a los estados una serie de gravámenes aplicados al tránsito de personas, mercancías, tránsito en aduanas, diferencias de impuestos aplicados a mercancías nacionales o extranjeras, y a la producción, almacenaje o venta de tabaco en rama (fuera de los parámetros que autorice el Congreso de la Unión). Correlativamente, en esta serie de limitaciones a las entidades federativas, el artículo 118 constitucional completa el cuadro señalando que los estados no pueden sin la aprobación del Congreso de la Unión: "Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones..."

De los artículos anteriores puede concluirse que la Constitución Política, en efecto, ofrece un deslinde preciso de las materias asignadas al gobierno federal pero no así a las correspondientes a los estados, de lo cual se derivaron diferentes tratamientos al campo competencial de ambas instancias gubernamentales:

³¹ Rea Aspeitia, Elías. "Disposiciones Legales que se relacionan con la facultad tributaria de las entidades federativas". En: *Revista INDETEC*. Ed. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Guadalajara, Jal. México. No. 65. Mayo - junio de 1990. Pág. 35.

³² En su párrafo último la misma fracción señala que "Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica."

- El gobierno federal no siempre se contuvo en sus límites facultativos por vía de las materias exclusivas, sino que incursionó en distintos espacios tributarios, coincidiendo en ocasiones con las entidades federativas en la llamada concurrencia tributaria.
- Las entidades federativas, hasta antes de la sistematización de coordinación fiscal de la década de los ochenta, tuvieron una actividad tributaria diversificada en distintas materias como es el ámbito de las actividades comerciales e industriales, así como en las de regulación urbanística.
- Al no contar con facultades tributarias, los ayuntamientos participaron hasta 1983 de las contribuciones que las legislaturas señalaban en las leyes de ingresos, prevaleciendo los conceptos por derechos derivados de la prestación de servicios públicos y celebración de actos de autoridad, como las licencias y permisos.
- La jurisprudencia y actos resolutivos de las facultades tributarias de federación y estados, se mantuvieron en cauces interpretativos flexibles, evitándose constreñir formalmente la fijación de gravámenes por parte de las entidades federativas en materias donde el Congreso de la Unión tiene la facultad de legislar, tal y como se presentó en el caso de los impuestos por actividades comerciales.
- La alternativa para tratar de superar los problemas centrales de la concurrencia tributaria (doble y triple tributación en materias u objetos fiscales únicos) se encauzó por la vía de la compatibilización de competencias en un esquema de coordinación fiscal que implica el compromiso para las entidades federativas que se adscriban a éste, de suspender el cobro de determinados tributos que, por su naturaleza, gravan de manera duplicada al mismo contribuyente por actos u objetos de características similares.

Legislación Federal Hacendaria con Relación Directa al Sistema de Distribución de Competencias Intergubernamentales en Materia Tributaria

Ley de Coordinación Fiscal

De acuerdo con los planteamientos enunciados, la coordinación fiscal se instituye formalmente en un sistema creado por una ley federal, con la finalidad de compatibilizar las competencias federales y estatales en la materia y, en todo caso, para:

- a) Disminuir y posteriormente eliminar la práctica de concurrencia impositiva;
- b) Establecer un reparto de competencias entre estos gobiernos en materia impositiva;
- c) Buscar que cada fuente de ingresos se aprovechara en su totalidad como medio para financiar los gastos públicos;
- d) Unificar la carga impositiva para los contribuyentes; y
- e) Efectuar un reparto entre los gobiernos federal y estatales de los rendimientos de cada fuente de ingresos."³³

Siguiendo algunos de los intentos por establecer un sistema coordinado y compatible entre la federación y los estados, Francisco Adame da cuenta de los antecedentes de la coordinación fiscal en México:³⁴

- Primeros intentos: convenciones nacionales fiscales de 1925, 1932 y 1947.

³³ Adame Díaz, Francisco. "La coordinación fiscal en México, Distribución de competencias. sus orígenes" Ponencia presentada en el Foro de Excelencia: Análisis e Innovación sobre federalismo fiscal. Mimeo. IAP - Jalisco. 22 de julio de 1994. Pág. 2.

³⁴ *Ibidem*. Págs. 3 y 4.

- Resultados de la Convención de 1947, que trascienden hasta la década de los setenta: Reforma del artículo 73 constitucional, fracción XXIX, agregando como fuente tributaria exclusiva de la federación la producción y consumo de cerveza.
- Expedición de la Ley sobre ingresos mercantiles. Pago de un impuesto único del 3%, formado por 1.8% para la federación y 1.2% para los estados. Esta ley fue la base para instituir mecanismos de coordinación fiscal.
- Expedición de la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados con vigencia a partir de 1954, creando la Comisión Nacional de Arbitrios, antecedente de la Coordinación General con Entidades Federativas de la SHyCP y de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

" A partir de 1971 el gobierno federal creó una tasa especial del 10% sobre los ingresos provenientes de la enajenación de artículos de lujo. Paralelamente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, propuso a los estados que se coordinaran con ella en el caso de la tasa especial del 10%, una participación del 4%. Si bien hasta ese año más de la mitad de entidades federativas (17) se encontraban coordinadas con el gobierno federal en el impuesto sobre ingresos mercantiles, la nueva propuesta de la Secretaría de Hacienda para que los estados que se coordinaran recibieran el 40% de participación de la tasa especial, tuvo como consecuencia que aun las entidades federativas no coordinadas en ese impuesto lo hicieran en relación con el 10% sobre enajenación de artículos de lujo. Este fue un precedente significativo.

En 1973, se decidió abandonar el esquema anterior del impuesto sobre ingresos mercantiles, mediante una reforma que fusionó las tasas del 1.8% y 1.2% en una general del 4%. Las entidades que se coordinaran recibirían el 45% del impuesto cobrado equivalente a una tasa del 1.8%. En los estados que no se coordinaran se mantendría también el 45%, pero éstos no recibirían la participación, pudiendo recaudar los mismos impuestos locales que se establecieran para tal fin. Esta reforma hizo que todos los estados se coordinaran, lo que constituyó la oportunidad para que la Secretaría les otorgara simultáneamente a las entidades mayores facultades de administración del impuesto sobre ingresos mercantiles.

Este hecho marcó el comienzo de una nueva etapa de la coordinación fiscal, no sólo en el sentido de que se generalizó un mecanismo de concertación y armonización fiscal, sino que permitió que por vez primera los funcionarios federales y estatales tuvieran la posibilidad real de dar coherencia a sus intereses con base en una agenda común. La coordinación fiscal tomó entonces un carácter verdaderamente nacional. La instancia que ratificó ese carácter fue la primera Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales del gobierno federal y los estados, celebrada en la Ciudad de Chihuahua en 1972. A partir de ese año se celebraron reuniones nacionales cuya agenda se refirió básicamente a los problemas en la administración del impuesto sobre ingresos mercantiles, del impuesto al ingreso global de las empresas, causantes menores, la distribución de las participaciones en los impuestos federales especiales, la suspensión o derogación de diversos gravámenes locales para fijar en su lugar contribuciones federales y otorgar de éstas una participación a los estados (producción y venta de bebidas alcohólicas), la coordinación en prácticas de auditoría, los intentos por integrar los sistemas de información tributaria, el estudio de las finanzas públicas municipales, la administración del impuesto sobre tenencia o uso de automóviles, entre otros temas de interés para los gobiernos estatales y el federal.

A fines de 1978 el Congreso de la Unión aprobó una nueva Ley de Coordinación Fiscal, cuyas primeras ideas se trazaron en el seno de las reuniones nacionales entre 1975 y 1978. Esta ley se aprobó conjuntamente con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que sustituiría al impuesto sobre ingresos mercantiles.

De este modo, el principio de coordinación a que hacíamos referencia se configuró durante más de cincuenta años de práctica de nuestro esquema federal en materia fiscal. A lo largo de estos años se logró disminuir y prácticamente eliminar la doble o triple tributación. Se estableció una distribución diferente de competencias tributarias entre los gobiernos federal y estatales. Asimismo, con la disminución de la concurrencia tributaria se inició un proceso para aprovechar mejor los rendimientos de las fuentes impositivas, unificando la carga tributaria de los contribuyentes. La nueva Ley de Coordinación Fiscal es el comienzo de un reparto diferente de los recursos fiscales entre los gobiernos federal y estatales. Ello fue posible

merced a una organización cuya característica operativa básica es la coordinación de esfuerzos entre los poderes públicos"³⁵.

A cambio de una precisión rígida de materias tributarias y su asignación a cada orden de gobierno, la coordinación fiscal planteó en la Ley de 1978 una alternativa redistributiva de los recursos fiscales de la nación entre el gobierno federal y las entidades federativas,³⁶ a partir de la instrumentación de un mecanismo de convenio,³⁷ según el cual las entidades federativas adheridas al sistema aceptan voluntariamente restringir su potestad tributaria a cambio de evitar duplicaciones en el establecimiento de gravámenes y compartir los ingresos federales participables.

El sistema en sí constituye un conjunto de mecanismos de coordinación, cuyos ejes motores son el Fondo General de Participaciones³⁸ y el Fondo de Fomento Municipal, ambos como mecanismos de concentración-redistribución de los ingresos federales entre las entidades participantes del sistema. La premisa central que da validez normativa al sistema es la suscripción voluntaria del convenio, acto por el cual se sujeta la entidad a las condiciones de la coordinación junto con sus ayuntamientos. El espacio tributario de sus haciendas se restringe entonces solamente a aquellos gravámenes que no están previstos para su suspensión dentro de la Ley de Coordinación Fiscal o en el Convenio de Adhesión al Sistema y sus respectivos anexos; con esto, jurídicamente se busca una continencia voluntaria que no afecte o limite por la vía de una ley o de la distribución de competencias las facultades tributarias propias de los estados, mismas que no

³⁵ *Ibidem*. Págs. 4 y 5.

³⁶ Solamente en 1983, con la reforma municipal, se precisaron cuáles eran los ingresos propios del municipio a efecto de garantizar la composición de su hacienda pública, de lo cual se entiende que las entidades federativas no pueden establecer para sí dichas contribuciones.

³⁷ Dicho convenio está constituido por un cuerpo central de declaratorias donde se establecen las capacidades de los suscriptores y los derechos y obligaciones que contraen, y por una serie de anexos de operación del propio convenio, donde se detallan circunstanciadamente las materias objeto de la coordinación y/o colaboración administrativa. El convenio con sus anexos es autorizado por la legislatura del estado que lo celebra, en términos del artículo 10 de la Ley de Coordinación Fiscal.

³⁸ "En las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1989, la constitución y distribución del Fondo general sufre un cambio estructural, ya que a partir de 1990 únicamente persisten el Fondo general y el Fondo de Fomento Municipal, por la fusión del Fondo Financiero Complementario al Fondo general". Ortiz, Miguel. "Comentarios al nuevo sistema de participaciones federales a estados y municipios". En: *Revista INDETEC*. Ed. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Guadalajara, Jal. México. No. 70 abril - mayo de 1991. Pág. 15.

fenecen, sino que entran en un estado latente hasta que se resuelvan los compromisos del convenio aludido, si éste se refrenda se entiende que lo latente de la facultad tributaria continúa por el nuevo período en que esté vigente dicho acto jurídico.

Siguiendo el esquema de análisis de Elías A. Rea pueden señalarse los compromisos centrales que adquieren las entidades federativas al suscribir el Convenio de Adhesión al Sistema y sus respectivos Anexos.³⁹

- Los estados no pueden gravar las materias señaladas en los artículos 10A y 11 primer párrafo de la Ley de Coordinación Fiscal.⁴⁰
- Los estados no pueden gravar aquellas materias que se señalan en los anexos del Convenio de Adhesión al Sistema de Coordinación Fiscal, " Al adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal las entidades convinieron en suspender diversos gravámenes. Dichos convenios comprometen a los Estados y a los Municipios a derogar o suspender y a no establecer impuestos locales o municipales, cualquiera que sea su denominación sobre: el comercio y la industria; la producción e industrialización; los activos de las empresas y sus utilidades; los servicios independientes; el otorgamiento del uso o goce de bienes y la agricultura y la ganadería.
- El gobierno de la República ha logrado la armonización tributaria a través del proceso de coordinación, la firma del Convenio de Adhesión y sus Anexos, lo cual ha tenido como consecuencia la suspensión o derogación de más de 440 gravámenes locales, los cuales han sido resarcidos mediante el incremento porcentual del Fondo General de Participaciones"
- En atención a los fines de recaudación de ingresos federales, las administraciones tributarias de los estados actúan como auxiliares en los procesos de recaudación, fiscalización y administración de

³⁹ Rea Aspeitia, Elías. Op. Cit. Págs. 43 a 45.

⁴⁰ En el artículo 10A. se previene que las entidades federativas no pueden mantener vigente el cobro de derechos en materia de : Licencias, permisos, autorizaciones tendientes a tolerar actividades de los particulares, excepto por: Licencias de construcción, permisos de conexión a la red de agua y alcantarillado, fraccionamiento o lotificación, conducción de vehículos, y expedición de placas y tarjetas de circulación de vehículos, entre otros conceptos.

impuestos y derechos federales, en atención a las condiciones de los Convenios de Colaboración Administrativa que a tal efecto se suscriban. Con esta posibilidad se complementa el esquema de la coordinación, sin embargo, es preciso reconocer que aún subsisten desajustes en estos mecanismos, por lo que sigue siendo una propuesta de las entidades federativas que se descentralice plenamente la gestión y administración de algunos conceptos tributarios, como es el caso del IVA.

Legislación federal en materia hacendaria

No obstante, la Ley de Coordinación Fiscal es el instrumento fuente de las relaciones intergubernamentales en materia tributaria, el gobierno federal dispone de un conjunto vasto de ordenamientos tanto para ordenar sus propios campos competenciales, como para regular aspectos de tributos coexistentes con otros establecidos por las entidades federativas, en este sentido pueden enunciarse las siguientes disposiciones legales:

- a) Código Fiscal de la Federación, donde se establecen las fórmulas procesales y el conjunto de reglas, derechos y obligaciones del gobierno federal, contribuyentes y demás sujetos que intervienen en la formación de la hacienda pública y en la gestión de las facultades tributarias y fiscales de la federación. Este ordenamiento ha sido y es fuente de conceptos, principios, declaratorias jurídicas y una referencia obligada para identificar los componentes de la acción de tributación y fiscalización del orden federal.
- b) Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ordenamiento que da origen en 1980 al establecimiento de un impuesto global al consumo de naturaleza federal y que da lugar al establecimiento de nuevas alternativas de coordinación fiscal. En esta ley se operativizan las condiciones de la generación del IVA y su proceso de formación hasta la recuperación del mismo por parte de las autoridades fiscales y su pago por parte de las diferentes instancias consumidoras de bienes y servicios durante el proceso.⁴¹

⁴¹ Esta Ley limita también el establecimiento de algunos gravámenes por parte de las entidades federativas, tal y como ocurre en el caso de su artículo 41, donde se establece que " los estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, convienen en no mantener impuestos estatales o municipales sobre los siguientes conceptos: Actos o actividades por los que deba

- c) Ley del Impuesto sobre la Renta. Que regula el régimen de los gravámenes directos a la renta obtenida por parte de los contribuyentes en virtud de sus actividades y la generación de su patrimonio y riqueza. En esta ley se prescriben los diferentes niveles de contribuyentes en regímenes normales y simplificados para las distintas actividades que éstos realizan.
- d) Ley del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos. Establece las bases para la tributación por concepto de la tenencia o propiedad de vehículos. Este impuesto es materia de coordinación con las entidades federativas, sin embargo su regulación se inscribe en un ordenamiento de carácter federal.
- e) Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles. Dicha ley entra en vigor en 1980 derogando la Ley del Timbre de 1975 y establece con un carácter federal un impuesto sobre adquisición de inmuebles, gravando la adquisición de la propiedad inmobiliaria así como los derechos relacionados con esta materia en cualquiera de sus manifestaciones jurídicas. Esta materia también es objeto de coordinación con entidades federativas bajo el mecanismo de garantías para que los estados y sus municipios puedan acceder a los ingresos derivados del cobro de este tributo. En 1991, se reforma esta ley para establecer una tasa más accesible al contribuyente y lograr un gravamen homogéneo en todo el país.

Disposiciones de la Constitución Política de las entidades federativas que establecen el sistema de competencias entre la entidad federativa y los municipios

Si bien es cierto que a nivel de la Constitución Política federal las entidades federativas no tienen designadas facultades exclusivas en materia tributaria, el esquema de competencias propias que sus congresos otorgan a los

pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto...la enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otra se exporten o sean de los señalados en el artículo 2o.A de esta ley...los bienes que integren el activo o sobre la utilidad o el capital de las empresas...intereses, los títulos de crédito y los productos o rendimientos derivados de su propiedad o enajenación ... el uso o goce temporal de casa - habitación." Ibidem. Págs.44 y 45.

gobiernos de los estados pudieran reflejar rasgos de exclusividad con respecto a los ayuntamientos. Esto es particularmente importante cuando uno de los temas más debatido en el Congreso Constituyente de 1917, relativo precisamente a la determinación del origen, volumen y autoridad que debería establecer los ingresos del municipio, volvió a resurgir en el Congreso de la Unión en 1983 con la última reforma municipal.

Las garantías constitucionales en favor de los municipios centraron su atención en diversos aspectos para circunscribir a la instancia municipal como un espacio de gobierno con una autonomía y recursos propios. Desde esta perspectiva, pudiera interpretarse que las Constituciones Políticas de los estados en realidad no establecen con precisión cuáles son las materias tributarias que corresponden en exclusiva al gobierno del estado, entre otras cosas por un criterio de congruencia y funcionalidad de los compromisos suscritos por la propia entidad con la federación en materia de coordinación fiscal, y por los ajustes que de ello se derivan en el establecimiento y mantenimiento de la vigencia de los tributos estatales.

Esta limitación se traslada también hacia los ayuntamientos quienes se ven limitados en el ejercicio de sus capacidades fiscales, aunque la estructura de su hacienda permanezca con los mismos conceptos de ingreso. En consecuencia, las facultades tributarias de los estados pueden verse limitadas o reguladas en dos sentidos: de manera metaconstitucional por las prescripciones derivadas del sistema de coordinación, y a nivel interno por la reserva de las materias de ingresos propios de las haciendas municipales, siendo estas segundas las que aparecen de manera enunciativa en todas las Constituciones Políticas de los estados del país.

Legislación estatal hacendaria

El fundamento legal que permite a las entidades federativas proveerse de recursos mediante la acción tributaria se encuentra en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política federal, mismo que previene que la ley establecerá dichas contribuciones de manera proporcional y equitativa. Este ordenamiento constitucional se refrenda en las Constituciones estatales y da lugar a la legislación hacendaria de cada estado.

En general puede afirmarse que en materia de ordenamientos hacendarios se sigue una estructura legal bastante parecida entre un estado y otro, probablemente las diferencias se encuentren más a nivel procedimental o en los esquemas de coordinación fiscal que se establezcan para regular las relaciones de colaboración entre estado y municipios, así como en la fórmula aplicada para la distribución de las participaciones derivadas del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Desde este punto de vista, la pirámide normativa hacendaria es bastante parecida de un estado a otro, y se encuentra compuesta por las siguientes disposiciones legales:

Ley de Hacienda Estatal. En esta ley, ateniéndose a la facultad tributaria de la entidad federativa, se precisan los alcances y componentes de la hacienda del estado, así como las reglas generales que establecen derechos y obligaciones tanto de los contribuyentes como de las autoridades fiscales del estado⁴²; precisa además la naturaleza y características cualitativas de los ingresos tributarios de la misma hacienda y las bases cuantitativas para el cálculo de sus montos de cobro.

En este sentido y desde un terreno puramente teórico, la ley de hacienda del estado resume un vasto potencial de ingresos tributarios, ya que no existe limitación alguna para no explorar otras fuentes de recaudación que no sean las que la entidad federativa tiene prohibidas con respecto a la federación y a los municipios.

No obstante la singularidad e importancia de esta ley, puede afirmarse que en función de los compromisos contraídos por las entidades federativas en el seno del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, las leyes de hacienda de los estados han reducido su campo de aplicación significativamente. En este sentido, Elias A. Rea advierte lo siguiente: "En 1994, 13 entidades federativas cuentan con un impuesto que grava la adquisición de bienes muebles no afectados al IVA, en 18 estados se gravan los honorarios no afectos al mismo impuesto, 16 gravan la enajenación de vehículos de motor usados, también exentos de IVA, 12 entidades mantienen tributos sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos y 21 gravan los espectáculos y diversiones públicas, así como las nóminas..."

⁴² Siempre y cuando en el estado no exista un Código Fiscal que determine los procedimientos para el cumplimiento de las obligaciones que correspondan a ambos sujetos.

"...En materia de derechos estatales destacan los derechos registrales, tanto para el registro público de la propiedad y del comercio (25 estados) como los del registro civil (19 estados). Además, es común el cobro de derechos por servicios catastrales (22 entidades) y los derivados de certificaciones y legalizaciones (19 entidades). Debe mencionarse que en la totalidad de las entidades federativas existe un conjunto de derechos no uniforme y poco significativo desde el punto de vista recaudatorio, derivado de los distintos servicios administrativos que prestan las dependencias de los gobiernos estatales."⁴³

Atendiendo a estos antecedentes puede afirmarse que, en términos del ejercicio de autoridad fiscal, las entidades federativas se desenvuelven en un campo más bien limitado, no siempre bien visto por parte del contribuyente y con un carácter residual o remanente de la acción tributaria y fiscal del gobierno federal.

Ley de Ingresos Estatal. La principal característica de esta ley es su vigencia temporal, declarada por acto de ley para regular un período fiscal equivalente a un año. Desde un punto de vista técnico tiene una estrecha relación con el llamado presupuesto de ingresos, de ahí que en algunos casos se expida como Ley del Presupuesto de Ingresos. "La ley de ingresos es un documento que se integra con parte de las disposiciones sustantivas de los gravámenes; en nuestro país, tanto en el ámbito estatal como en el ámbito municipal, es un documento de vigencia anual, que básicamente señala dos cosas: por un lado, los rendimientos que se espera obtener de cada uno de los gravámenes, en un ejercicio fiscal determinado; y por el otro, señala los elementos de mayor movilidad como son: las tasas, las cuotas y algunos elementos especiales de cada uno de los gravámenes. Este documento se elabora siguiendo la misma estructura que tiene la Ley de Hacienda y se consideran, dentro de la Ley de Ingresos, solamente aquellos gravámenes a los que, contenidos en la Ley de Hacienda, se pretenda dar vigencia por un determinado ejercicio fiscal."⁴⁴

⁴³ Rea Azpeitia, Elías Alfonso. "Estructura y funcionamiento del sistema tributario estatal y municipal". Ponencia del Foro de Excelencia: Análisis e innovación sobre federalismo fiscal. INAP - IAP Jalisco. Mimeo. Guadalajara, Jal. 22 y 23 de julio de 1994. Pág. 2.

⁴⁴ Santana Loza, Salvador. "Algunos comentarios relativos a la metodología para la elaboración de la legislación fiscal local". En: *Revista INDETEC*. Ed. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Guadalajara, Jal. México. No. 79. Noviembre - diciembre 1992. Pág. 27.

Esta ley da lugar también a la principal guía de acción tributaria y fiscal de las autoridades y es el punto de referencia obligado para mantener el principio de legalidad en la captación y recuperación de contribuciones. En este sentido puede afirmarse que ningún concepto que no esté previsto por esta ley puede reclamarse al contribuyente.

Código Fiscal del Estado. Este ordenamiento se aplica a efecto de procedimentar la acción tributaria y fiscal de las autoridades hacendarias locales y de los propios contribuyentes, desde un enfoque técnico "El Código Fiscal se integrará con todas aquellas disposiciones que regulan las relaciones entre el fisco y los contribuyentes en función del pago de tributos, y se ocupará entonces de fijar: quiénes son las autoridades fiscales, atribuciones de éstas, obligaciones de los contribuyentes; señalará procedimientos, términos, recursos, infracciones, sanciones y demás, que serán, en algunas ocasiones, a cargo de la autoridad y podrán permitir que el fisco obtenga los recursos que necesita para pagar su gasto público."⁴⁵

Como cita resumen que condensa parte del perfil de la legislación estatal hacendaria, se transcribe el punto de vista de Salvador Santana: "Puede apreciarse de este panorama sintetizado, que no siempre se tiene el cuidado de elaborar la legislación local con la separación adecuada de estos cuerpos normativos; en ocasiones se confunden unos cuerpos con otros o se repiten disposiciones, habiendo estados donde se encuentra en las leyes de ingresos una cantidad de disposiciones de aplicación más permanente que debieran estar en las leyes de hacienda. También encontramos estados que no tienen Código Fiscal y las disposiciones tanto adjetivas como sustantivas, se contemplan sólo en la Ley de Hacienda, habiendo otros problemas de la legislación que, en ocasiones, impiden a los fiscos estatal y municipal cumplir con sus objetivos de obtención de recursos por deficiencia de la ley"⁴⁶.

Legislación municipal hacendaria

No obstante el hecho de que el municipio mexicano no está investido de facultades para dotarse a sí mismo de leyes propias, el término legislación municipal es de carácter convencional para identificar aquellos cuerpos

⁴⁵ *Ibidem.* Pág. 26.

normativos que se expiden en estricto sentido para regular orgánica y funcionalmente la gestión de los municipios o una parte de ella. En este caso la legislación hacendaria adquiere este carácter.

Al igual que en la legislación estatal, la materia hacendaria de los municipios tiene un reconocimiento constitucional en el artículo 31 constitucional, pero en este caso se complementa con la fracción IV del artículo 115 de la misma Constitución, donde se precisan cuáles son los ingresos propios del municipio⁴⁷ y por consiguiente se limita al estado y al gobierno federal para su captación. "En el ámbito municipal su estructura de tributos se sustenta en los impuestos predial y sobre adquisición de inmuebles, además de aquellos casos en que los gravámenes sobre espectáculos y diversiones públicas y los derivados del gravamen sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos son asignados a este nivel de gobierno por las legislaturas locales y que por tanto no son gravados en el nivel estatal..."

"...En materia de derechos de este nivel de gobierno destacan los relacionados con los servicios de agua potable, de certificaciones y legalizaciones, en algunos casos los de alumbrado público, y una gama, también poco significativa de derechos (por servicios) prestados por dependencias de los ayuntamientos."⁴⁸

Las características de la legislación hacendaria municipal, en términos genéricos, son básicamente las siguientes:

- Está compuesta por dos ordenamientos básicos: Ley de Hacienda Municipal y Ley de Ingresos Municipales
- La Ley de Hacienda Municipal es el marco de referencia general tanto para la determinación de la estructura de la hacienda municipal como para la actuación de las autoridades fiscales y los contribuyentes, así como para la determinación de los principales procedimientos de recaudación, cobranza y defensa frente a los actos del fisco municipal.

⁴⁷ Esta precisión está determinada en dos planos: 1) Genéricamente, al mencionarse las contribuciones que en su favor establezcan las legislaturas de los estados (que pueden ser diversas), y 2) Específicamente, aquellos ingresos que en todo momento y bajo términos exclusivos el municipio adquiere al reservarle materias de tributación desde un ordenamiento constitucional.

⁴⁸ Rea Azpejita, Elías Alfonso. "Estructura y funcionamiento del sistema..." Op. Cit. Págs. 2 y 3.

- La Ley de Ingresos Municipales es expedida por la legislatura del estado⁴⁹, con una vigencia anual, en la que se incluyen los distintos conceptos tributarios y no tributarios que pueden ejercerse en el período fiscal en cuestión⁵⁰, regularmente en todos los estados se sigue ahora la tendencia de expedir una sola ley para todos sus municipios⁵¹.
- En algunas entidades federativas se expide un mismo Código Fiscal para el estado y los municipios, delimitando los medios de actuación y procedimientos que deben ser promovidos por las autoridades fiscales municipales.⁵²
- Existen algunas otras leyes que regulan administrativamente servicios, bases técnicas de gestión y actos de autoridad que complementan la legislación hacendaria municipal, tal es el caso de las siguientes leyes: Catastro, Agua Potable, Servicios Públicos y Obras Públicas, entre otras.

Instrumentos Jurídico-Administrativos de la Coordinación Fiscal

Por instrumentos jurídico-administrativos de la coordinación fiscal se entiende en este trabajo: aquellas disposiciones secundarias que, 1) derivadas de la ley (como es el caso de los reglamentos y disposiciones administrativas); 2) en uso de las capacidades jurídicas de los gobiernos

⁴⁹ Supuestamente, por principio de ley, debe emitirse por cada ayuntamiento un anteproyecto de Ley de Ingresos Municipales, mismo que se entrega a la legislatura del estado quien lo revisa, cuestiona, orienta y aprueba. Este principio se cumple solamente en casos excepcionales, por lo que los ayuntamientos no son partícipes directos en el cálculo de sus ingresos y mucho menos promotores de fuentes nuevas o reivindicadas de tributación.

⁵⁰ En las leyes de hacienda municipal de los estados que entran en coordinación fiscal y colaboración administrativa con el gobierno federal, no se incluyen los conceptos tributarios que han sido suspendidos por vía de los respectivos convenios, de ahí que las leyes de ingresos municipales se ciñan en la actualidad a los ingresos que estrictamente se reservan al municipio en el artículo 115.

⁵¹ Esto como resultado de la estandarización en el cuerpo de la ley propiciada por factores como: la escasa participación de los ayuntamientos en la formulación de anteproyectos; la poca labor legislativa de los diputados locales en favor de los municipios; el centralismo administrativo de la información global de ingresos-gasto del estado; vicios de paternalismo en la asignación de recursos; compromisos contraídos en convenios de coordinación y colaboración gobierno federal- estado para suspender tributos estatales y municipales; y la contracción de la estructura de la hacienda municipal a sus expresiones estrictamente constitucionales.

⁵² Véase: Código Fiscal para el estado y municipios de Baja California Sur. En: *Legislación Fiscal* Ed. Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de B.C.S. México: La Paz. B.C.S.1990. Pág. 109 a 160.

federal, estatal y municipal (acuerdos, convenios, contratos); y 3) en observancia de los efectos de los actos jurídicos realizados entre federación, estados y municipios y sus posibles combinaciones (programas, sanciones administrativas etcétera), regulen, operativicen y adapten orgánica y funcionalmente la coordinación intergubernamental de naturaleza fiscal.

Las relaciones intergubernamentales en México, se han propiciado a raíz de los requerimientos de cooperación entre los distintos órdenes de gobierno, pero sobre todo por la naturaleza de nuestro federalismo, donde el principal protagonista del desarrollo es el gobierno federal. De esta manera, pueden señalarse algunos rasgos jurídicos que son determinantes para apreciar los alcances de la normatividad analizada en este apartado y las bases mismas de la coordinación desde el punto de vista del derecho.

Principales rasgos jurídicos de referencia metodológica en las relaciones intergubernamentales:

A nivel del federalismo:

- Existe en México un sistema rígido de distribución de competencias, donde las de mayor peso específico y trascendencia económica y administrativa son dadas en favor del gobierno federal, mismo que en la práctica suele invocar los intereses de lo federal como gobierno y no como federación.
- Las entidades federativas son autónomas en su régimen interior y participan de la soberanía del conjunto federado aportando parte de su propia soberanía a efecto de que el gobierno federal represente a la federación, en consecuencia, el gobierno federal no es autónomo ni puede promover actos jurídicos más allá de lo que le permita la ley, sin embargo, en uso de su facultad de convocatoria y coordinación "conmina" a la formación de la voluntad federal por medio de actos legislativos (o por medio de actos puramente administrativos, como son los convenios) para promover acciones con cierto grado de autonomía y consenso.
- La federación es un conjunto orgánico, no es equiparable al gobierno federal; en consecuencia, el gobierno federal y sus poderes constituyen la representación, pero no el todo. El interés de lo federal, desde el

punto de vista jurídico, es el interés de la federación. El gobierno federal debe acatar lo que se derive de la formación de la voluntad federal (de la federación y no de uno solo de los poderes de la Unión).

En materia del uso de competencias:

- En materia fiscal, el gobierno federal ha incursionado en prácticamente todos los ámbitos y conceptos de tributación, sin haberse limitado a los que de manera exclusiva le reserva la Constitución federal; en consecuencia, puede presumirse que se ha dotado de una capacidad administrativa superior que le permite convocar, coordinar y promover mecanismos y fórmulas de colaboración y coordinación fiscal de manera cuasi-autónoma.
- En materia fiscal las entidades federativas tienen restricciones para incursionar en los campos reservados al gobierno federal; sin embargo, sus propios ámbitos tributarios no han sido del todo limitados, inclusive en otras circunstancias los estados participaban en el establecimiento de gravámenes a la industria y el comercio, aparentemente reservados al gobierno federal.⁵³
- En materia fiscal los municipios han participado desde 1983 de una reforma que les garantizó en la ley un conjunto de ingresos propios y permanentes; sin embargo, el uso de las competencias para hacerlos efectivos todavía se encuentra mediatizada por la actividad administrativa del estado, cuyas autoridades todavía controlan parte de la gestión técnica de conceptos como catastro, tránsito o sistemas operadores de agua potable.

En materia de personalidad jurídica.

- La personalidad jurídica del gobierno federal no es propia de la de una persona autónoma, es más, muchos actos del Ejecutivo Federal requieren de un proceso constitucional que no depende solamente del Congreso de la Unión, sin embargo, en uso de las facultades implícitas de la federación que consisten en proveerse de los medios jurídicos y

⁵³ La limitación del ámbito tributario de las entidades federativas se presenta a partir de 1980, año en que gradualmente la estructura de sus haciendas se ha constreñido en función de los compromisos contraídos en el seno del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

administrativos necesarios para cumplir con la ley, muchos actos son promovidos para declarar en reserva federal materias, asuntos y áreas donde las entidades federativas no han legislado o lo han hecho de manera poco consistente.

- La personalidad jurídica de los estados está fundamentada en la autonomía de sus respectivos ámbitos territoriales y jurisdiccionales, de ahí que, en la celebración de convenios con el gobierno federal, la parte medular que formaliza cabalmente el acto en cuestión es la firma de las autoridades estatales.
- La personalidad jurídica de los municipios está fundada en la libertad municipal, ya que las fracciones I y II del artículo 115 constitucional le reconocen dicho atributo; de hecho, uno de los enfoques tradicionales de la teoría jurídica mexicana ha preconizado que en función de la personalidad jurídica es como el municipio adquiere competencias.⁵⁴ En el caso de la Constitución Política federal es la única instancia de gobierno a la que se le adjudica de manera expresa este atributo.

En virtud de estos rasgos jurídicos, pueden hacerse algunas precisiones, necesarias para la comprensión de la naturaleza de los instrumentos jurídicos analizados:

- 1a. Las relaciones intergubernamentales en México se han estructurado a partir de los llamados sistemas, donde la federación es protagonista de la conducción central o estandarización de líneas políticas y estrategias de acción. El gobierno federal es el conductor y agente que convoca a la suma de recursos y esfuerzos económicos y administrativos entre los estados.
- 2a. Los componentes orgánicos de los sistemas son tres: 1) el gobierno federal, representado por el sector en la materia propia del sistema, 2)

⁵⁴ Esta postura ha dañado significativamente el carácter político y social del municipio, de hecho, algunos procesos para la formación de municipios han sido contraidos o bien no se gestionan formalmente aun cuando sus comunidades han trabajado como municipalidad natural sin que se requiera necesariamente una personalidad jurídica. Es más, la personalidad jurídica del municipio está limitada en los actos que celebra la entidad federativa con el gobierno federal, de lo cual se sigue que jurídicamente, el municipio no tiene una representación plena, ni voz ni voto en actos que administrativamente le afectan y le obligan a ceñirse en una línea impuesta (no acordada) por las autoridades estatales quienes lo representan.

el gobierno estatal (todo el aparato administrativo y sus municipios) y 3) la materia, especialidad, ramo, rubro o aspecto de la gestión gubernamental objeto de la coordinación. En consecuencia, el acto de la coordinación pura o simple se eleva al rango de una coordinación formalizada con atributos jurídico-administrativos.

- 3a. En virtud de la rigidez del sistema de competencias, la coordinación intergubernamental invoca las capacidades jurídicas de los gobiernos para encomendar actos administrativos que coadyuven a la atención de sus responsabilidades. Desde esta perspectiva se recurre a procesos de descentralización y desconcentración administrativas o a mecanismos de colaboración. Sin embargo, las competencias de un gobierno aun cuando se ejecuten en colaboración, no dejan de pertenecer a la instancia que las representa o a las cuales han sido asignadas constitucionalmente.
- 4a. El medio para formalizar la coordinación y colaboración no es un recurso del derecho privado, como puede ser un contrato, sino un acto jurídico-administrativo de derecho público que puede asumir la figura de un convenio, acuerdo, concesión, acto de declaratoria, cesión, transferencia, etcétera. En la suscripción de estos medios, las partes involucradas conceden parte de sus actuaciones gubernamentales sin comprometer la esencia de sus capacidades o facultades, es decir, que debe existir la flexibilidad para el compromiso y cumplimiento de lo que se acuerda, pero deben suscribirse en términos voluntarios y debidamente protocolizados por sus respectivas instancias legislativas y de control.
- 5a. No obstante la naturaleza especial de los convenios y acuerdos intergubernamentales, cuya fuerza normativa radica en el sentido de compromiso, más que en una fórmula de sanción directa en menoscabo de las personalidades y capacidades legales de las partes, su trascendencia ha sido superior a la de una mera disposición secundaria, ya que, al menos en materia fiscal, han afectado a ordenamientos de carácter superior como son: las leyes de hacienda estatales y municipales y las respectivas leyes de ingresos. En este caso, se presenta un nuevo esquema en el enfoque jurídico: ¿Hasta donde un convenio puede afectar la autonomía de una entidad federativa, máxime que en el caso de los convenios fiscales, solamente son

aprobados integralmente por la legislatura local y no así por el Congreso de la Unión?

6a. Los componentes orgánicos de los convenios, como medios de formalización de las relaciones intergubernamentales, son fundamentalmente:

- El objeto o materia de la coordinación.
- Los términos de referencia de la coordinación, temporalidad, alcances, efectos.
- Los compromisos asumidos y términos de realización, conclusión y separación de las partes.
- Los anexos o acuerdos correlativos, complementarios o subsecuentes.

De esta estructura cabe anotar que dentro de una disposición secundaria quedan otras de carácter más específico y a veces aleatorio, como son los anexos. Esta práctica hace aún más complicado el análisis de los convenios como instrumentos de coordinación, ya que las modificaciones de estos anexos no corresponden formalmente a las dos partes sino que son promovidos y validados de manera legal por el gobierno federal. En este sentido, el proceso legislativo se flexibiliza al propiciarse reformas parciales con el consecuente riesgo de moldear partes adjetivas y no trascender en modificaciones de fondo.

7a. Los compromisos asumidos por las entidades federativas que celebran estos convenios, sin duda comprometen a sus respectivos municipios; sin embargo, esto no puede calificarse de ilegal, ya que en el sistema de representación que se señala para los municipios, el gobierno del estado puede celebrar en su nombre y representación todo tipo de actos con instancias gubernamentales externas a la entidad federativa. El problema que aquí se identifica es en el sentido de la participación de los municipios en la formación de la voluntad estatal, situación que al gobierno federal no le compete, por lo cual no tiene un tercer agente de interlocución o acuerdo.

A partir de estas apreciaciones pueden analizarse los dos instrumentos fundamentales en las relaciones fiscales intergubernamentales de México:

Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal

Características:⁵⁵

- Instrumento jurídico-administrativo que formaliza la incorporación de una entidad federativa al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.
- Su composición es uniforme para todas las entidades federativas, sin embargo, se pueden adicionar con acuerdos específicos que se incluyen en los llamados anexos.
- Su finalidad es operativizar los acuerdos entre gobierno federal y entidades federativas para evitar la sobreposición de gravámenes fiscales y coadyuvar al fortalecimiento de las haciendas públicas.
- Su clausulado se encuentra inscrito en la Ley de Coordinación Fiscal.
- El cuerpo central del convenio, así como su clausulado y acuerdos complementarios (Anexos) forman una sola unidad jurídica.
- Tienen una vigencia abierta y se suscriben individualmente por parte de cada entidad federativa.
- La adhesión implica una coordinación tributaria integral con respecto al conjunto de ingresos de la federación y no solamente con alguno de ellos.
- La administración de los ingresos federales que pueden realizar los estados no se suscribe en este convenio, sino que es sujeto de otro denominado: "Convenio de Colaboración Administrativa", mismo que también entró en vigencia a partir de 1980.

⁵⁵ Basado en: Ortiz Ruiz, Miguel. "Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado. En: *Revista INDETEC*. Ed. Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Guadalajara, Jal. México. No. 71. Junio - julio 1991. Págs. 104 - 122.

- El Convenio de Adhesión considera impuestos federales, cuyo origen por entidad federativa es identificable, los siguientes: al valor agregado, sobre producción y consumo de cerveza, sobre envasamiento de bebidas alcohólicas, sobre compra-venta de primera mano en aguas envasadas y refrescos, sobre tabacos labrados, sobre venta de gasolina, sobre enajenación de vehículos nuevos, sobre tenencia o uso de vehículos, al ingreso global de las empresas, sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, sobre la renta por la prestación de servicios personales subordinados que deba ser retenido y al valor agregado pagado mediante el sistema de estimativa, correspondientes a causantes menores del impuesto sobre la renta y a causantes personas físicas sujetas a bases especiales de tributación en actividades agrícolas, ganaderas, de pesca y conexas en materia del citado impuesto.
- En las propias previsiones del convenio se signa la responsabilidad de las entidades federativas para suspender determinadas contribuciones así como la identificación plena de las mismas.⁵⁶

"El Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal ha permanecido casi inalterable, desde su publicación en el Diario Oficial de la Federación del 27 de diciembre de 1979, salvo la incorporación de los Anexos 2 referente a la expedición de pasaportes, Anexo 3 del Sistema Alimentario Mexicano y Anexo 4 de modificaciones por reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado y a la Ley de Coordinación Fiscal; este último anexo modificó ciertas cláusulas del Convenio de Adhesión original (datos hasta julio de 1991)..."

"...No obstante lo anterior, el Convenio de Adhesión no ha tenido el dinamismo que ha mantenido el sistema de participaciones, del que desde su entrada en vigor se pueden distinguir cuatro etapas: a) la de 1980 a 1983; b) la de 1984 a 1987; c) la de 1988 y 1989 y d) la de 1991; sistema que tiene como sustento a la Ley de Coordinación Fiscal, ha sufrido una serie de reformas desde su entrada en vigor, muchas de las cuales se encuentran íntimamente relacionadas con el Convenio de Adhesión, el cual no ha sido

⁵⁶ Anexos 1 y 4.

adecuado a dichos cambios".⁵⁷ Estas apreciaciones tienen seguramente algunas explicaciones, en este caso únicamente se circunscriben al hecho de que se trata de un documento macro que formaliza una situación de coordinación, en realidad la operatividad del sistema se ha ido manifestando con recursos administrativos específicos, como es la colaboración administrativa, es decir que el referente que alcanza el convenio en cuestión es de tipo protocolario y no necesariamente de operación a detalle.

Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal.

Características:

- La finalidad de este convenio es formalizar la colaboración administrativa que ofrecen o asumen las entidades federativas en materia de gestión de ingresos federales en sus diferentes fases: información sobre contribuyentes, recaudación, fiscalización, cobranza y recuperación de créditos fiscales y asistencia al contribuyente entre las más significativas.
- El objeto de la colaboración administrativa es reforzar los procesos de recaudación y fiscalización del impuesto al valor agregado, para lo cual se busca facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, reduciendo los trámites y la cantidad de declaraciones, así como recurrir al apoyo de la banca en los procesos de recaudación.
- La suscripción del convenio es potestativa y se celebra de manera individual con las diferentes entidades federativas que deseen suscribirlo.
- Está integrado por un cuerpo central de cláusulas y siete anexos que incluyen acuerdos específicos en diferentes materias: Derechos generados en la zona federal marítimo-terrestre; facultades de comprobación sobre el cumplimiento de obligaciones en el IVA; recaudación del IVA en el sistema bancario; colaboración en materia de recaudación del impuesto sobre la renta; recaudación de los

⁵⁷ Ibidem. Pág. 105.

derechos derivados por concepto de contratación de obras públicas; colaboración en materia de fiscalización y reforzamiento de los procesos de cobranza tributaria; y colaboración en materia del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

- Los diferentes acuerdos se orientan fundamentalmente a que la entidad federativa asuma una parte o la totalidad de los procedimientos operativos para la administración de tributos de origen federal, siempre bajo la fórmula de planeación y normatividad que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- El cuerpo central del convenio, así como su clausulado y acuerdos complementarios (Anexos) forman una sola unidad jurídica.

" A partir de 1990, la colaboración administrativa sufrió un importante retroceso, ya que la federación mediante la firma de un nuevo convenio retiró a las entidades las facultades de administración de ingresos federales coordinados y de las diez funciones de administración que tenían para administrar el IVA de manera integral, en el nuevo convenio sólo les dejaba dos: fiscalización y liquidación. Así dejaban de tener a su cargo la administración integral del impuesto agregado y se quedaban sólo con la administración del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

En estos últimos cuatro años, se han ido cediendo facultades marginales respecto a ciertas tareas de administración, como las verificaciones del padrón de contribuyentes afectos al IVA y la de la legal estancia de vehículos extranjeros. En un orden de similar importancia se les otorgaron algunas otras facultades en materia de control de obligaciones, sin embargo, éstas no han restituido el nivel de participación y presencia que con otros esquemas de colaboración tuvieron los estados en el pasado reciente, por esto, podemos decir que a esta etapa se le puede considerar la del menor nivel de significación en las relaciones intergubernamentales en materia de colaboración administrativa entre la federación y los estados."⁵⁸

⁵⁸ García Lepe, Carlos. "El proceso de colaboración administrativa en materia fiscal entre federación y entidades federativas". Ponencia: Foro de Excelencia Análisis e Innovación..." Op. Cit. Pág. 10.

III.3 LA FACULTAD TRIBUTARIA DE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS: LOS PESOS ESPECIFICOS

En este apartado se realiza una valoración de la distribución de competencias que, derivadas de la Constitución federal, asumen tanto la federación como las entidades federativas.

A partir de la revisión del propio texto constitucional y del análisis del punto de vista de especialistas en materia hacendaria, se hace evidente que no existe una distribución equitativa de competencias tributarias, debido fundamentalmente al tipo de ordenamientos constitucionales que otorgan expresamente a la federación la competencia exclusiva sobre un núcleo de materias que son fundamentales y representativas en la generación de ingresos fiscales.

El criterio de asignación de competencias a las entidades federativas se resume en el artículo 124 del propio texto constitucional donde confiere a estas instancias todas aquellas materias que no estén reservadas para la federación, es decir las de carácter remanente. En virtud de estas dos tendencias puede señalarse un conjunto de premisas que serán la clave de este capítulo:

- 1a. La facultad tributaria de la federación y la correspondiente a las entidades federativas adquiere la misma naturaleza en sus fines de provisión de recursos, no así en los fines estructurales o razón de ser de los tributos ni en sus medios y materias que le son conferidas como fuentes de tributación exclusiva o bajo reserva.

Las diferencias en cuanto a los fines es evidente: En atención a principios fundamentales del Estado mexicano como la propiedad originaria de la nación, las garantías a las formas de propiedad ejidal y comunal, la atención y regulación de áreas estratégicas de la economía, la función social del gasto público y los principios de unidad, soberanía e independencia, entre otros; la federación tiene una representación del conjunto de entidades federativas y adjudica al gobierno federal la conducción de estas materias. En consecuencia de esta encomienda, el gobierno federal asume como propios los rubros

tributarios de mayor significación en materia de generación de riqueza, actividades que manifiestan el uso o acopio de la misma, la transmisión de valores o riqueza, obras y servicios públicos y tareas que regulan las actividades de los particulares.⁵⁹ En este sentido los fines que pueden invocarse se amparan en el apego estricto a las competencias y responsabilidades que tiene atribuidas el gobierno federal, sin embargo otros fines pueden ser: Unificar los criterios fiscales en actividades homogéneas, semejantes, equivalentes o estándares efectuadas en toda la república; una captación de recursos estandarizada bajo principio y mando de una sola autoridad; y el uso de competencias exclusivas derivadas del sistema de distribución de facultades señalado en la Constitución Política.

En este sentido, como diferencia entre pesos específicos de los tributos federales y estatales, encontramos los siguientes:

- Los tributos federales en cuanto a proporción son más numerosos y en cuanto a importancia más significativos (medidos en volumen y monto de recursos que aportan individual y conjuntamente).
- Los tributos locales están localizados en actividades no reservadas a la federación, no coordinadas con la federación, no reservadas a los municipios y que además se desarrollen en la jurisdicción de la entidad federativa.
- No existe limitación legal para establecer tributos fuera de las restricciones constitucionales vigentes, sin embargo, el contribuyente es uno solo, de ahí que la equidad, racionalidad y justicia fiscal deban atemperar la incursión en nuevas fuentes tributarias a nivel de los gobiernos locales.
- Los recursos jurídicos de fiscalización a nivel de la entidad federativa se circunscriben exclusivamente a su ámbito local, en cambio los recursos de fiscalización del gobierno federal son los de su propia competencia más aquéllos que por vía de la colaboración administrativa ofrecen los estados.

⁵⁹ Vid. Santana, Salvador. " Algunos comentarios relativos a la metodología...". Op. Cit. Pags. 23 a 25.

- Desde esta perspectiva de pesos específicos, la administración tributaria estatal tiende a actuar como subadministración tributaria del gobierno federal.
- 2a. Con excepción de las contribuciones sobre las cuales la federación ejerce un dominio exclusivo, las entidades federativas pueden ejercer su facultad tributaria prácticamente o potencialmente en todas las materias de tributación al igual que la federación, de lo que se origina el fenómeno de la concurrencia fiscal o contributiva.

Este punto de vista interpretativo es el baluarte de los analistas que están en pro de la coordinación fiscal regulada por parte del gobierno federal, por lo que es preciso ampliar la perspectiva de estudio: en primer término, el uso de la facultad tributaria es discrecional para ambas instancias de gobierno.⁶⁰ El gobierno federal en sus políticas tributarias extendió sus ámbitos naturales de competencia aludidos en el bloque anterior, e incursionó en aspectos diferenciados y específicos que bien podrían ser competencia de las entidades federativas: (véase el caso del Impuesto Federal sobre adquisición de inmuebles y los componentes federales del extinto Impuesto sobre ingresos mercantiles). Esta premisa obliga a considerar que las entidades federativas en el afán "normal" de todo gobierno para proveerse de recursos fiscales, exploró en paralelo o bajo el sistema de competencias residuales, distintas fuentes de recursos. En este sentido, el federalismo fiscal actuó bajo principios de una condensación federal de tributos y la generación de leyes que, por haberse signado por un proceso legislativo federal, excluyen automáticamente otros ordenamientos locales, declarándose áreas de reserva, situación que puede cuestionarse desde la perspectiva de un federalismo menos unitario. Como reacción obvia de las entidades federativas se presenta la búsqueda de resquicios de ley, la "innovación" en la concepción de nuevas fuentes y en la afectación presumible de los contribuyentes.

En realidad, la concurrencia fiscal es un fenómeno que tiene sus corresponsables en el gobierno federal y en las entidades federativas.

⁶⁰ Con excepción de las multicitadas áreas de reserva tributaria de la federación y los municipios.

- 3a. A partir de la reserva de materias tributarias en favor de la federación y la concurrencia contributiva, se aprecia un mayor peso específico en las capacidades de generación de ingresos fiscales del gobierno federal a diferencia de las posibilidades de las entidades federativas, esto obliga a los gobiernos estatales a explotar fuentes de tributación en paralelo o sobreimpuestas a las que ejerce el gobierno federal, de lo cual se origina potencialmente el fenómeno de la doble tributación.
- 4a. Los municipios no gozan de una facultad tributaria propia por no contar con un poder legislativo que les permita definir sus ingresos, en cambio tienen capacidades tributarias que la legislación estatal les confiere, pero que a la vez los sujeta a la regulación que establezca la entidad federativa y los actos de reserva o suspensión de materias tributarias que ésta señale. Esta posición dubitativa del municipio hace que entre en una franca desatención de sus ingresos propios; si a esto se agrega el efecto paternalista que han tenido las participaciones federales, puede afirmarse que existe una contracción de la presencia de las autoridades municipales en materia fiscal frente a la comunidad que representan. Esto encarece la gestión de los servicios públicos y propicia la pérdida de experiencia y dinámica en procesos de recaudación, fiscalización, cobranza y recuperación de contribuciones. Los ayuntamientos en consecuencia no tienen una base práctica instalada por no contar con recursos mayores, esto incrementa los factores que dan lugar al círculo vicioso de la gestión municipal.
- 5a. En virtud de las materias tributarias reservadas constitucionalmente en forma expresa a la federación (arts. 73 y 131), se imponen restricciones formales y materiales a la facultad tributaria de las entidades federativas, con lo cual la balanza competencial favorece a la federación. Esta situación no devendría en desventaja para las entidades federativas siempre que en los esquemas de distribución de participaciones se incluyeran elementos de cálculo más equilibrados en función del desarrollo económico real de la entidad donde se recaudan dichas contribuciones federales. Desde un punto de vista estrictamente jurídico, la fórmula de distribución de participaciones es el referente técnico ineludible que permite acreditar los recursos de la federación, de ahí que un cambio en su enfoque pueda ser sumamente útil para compensar los pesos específicos de la tributación federal. Otro rubro que puede explorarse para mejorar la equidad en la carga impositiva

federal y estatal en favor del contribuyente es la dinamización y nuevo enfoque de los procesos de colaboración administrativa; según los principios de la descentralización y la coordinación fiscal, bien pueden encomendarse sendas materias de gestión a las entidades federativas, con lo cual la proximidad y servicio al contribuyente se materializaría con mejores resultados.

- 6a. Existen restricciones constitucionales expresas para el ejercicio de la facultad tributaria de las entidades federativas (arts. 117 y 118) con lo cual se sanciona la supremacía del gobierno federal en el dominio de las principales materias tributarias. Las restricciones constitucionales si bien han persistido en diferentes campos para las entidades federativas, no quiere decir que la rigidez constitucional sea eterna. Es preciso señalar que los procesos de descentralización han distribuido competencia otrora a cargo exclusivo de la federación. Un punto de vista más realista, aun desde la perspectiva jurídica, obliga a pensar en procesos integrales: federación, estados, municipios, de hecho, según la lógica del fortalecimiento municipal, las materias urbanísticas son de competencia municipal, con lo cual leyes federales como la de Adquisición de Inmuebles entran en un terreno meramente normalizador de estándares, o bien podrían hasta desaparecer.
- 7a. Correlativamente a las dos premisas anteriores, se deduce que no existen impuestos exclusivos de las entidades federativas, ya que el texto constitucional no los precisa ni otorga áreas de dominio, en cambio la Constitución federal sí reconoce expresamente materias tributarias reservadas a los municipios (art. 115), con lo cual se garantizan fuentes de ingresos a sus haciendas y se impone otro límite de actuación tributaria al gobierno estatal.

Si bien es cierto que no existen impuestos estatales exclusivos, las entidades federativas ejercen una función de coordinación en el sistema tributario y de coordinación fiscal de su propia jurisdicción, por lo que depende del sentido de equidad y los compromisos derivados de la coordinación con el gobierno federal, el hecho de una gestión gubernamental más adecuada y activa en materia fiscal. No obstante este supuesto, debe reconocerse que la presencia fiscal del gobierno estatal frente a los contribuyentes ha venido a menos.

- 8a. La facultad tributaria de la federación y de las entidades federativas implica la capacidad de legislar en materias fiscales, sin embargo la legislación sobre materias no reservadas exclusivamente a alguna instancia de gobierno no puede declararse bajo una sola jurisdicción, es decir, que una ley federal no puede impedir que se expida otra de naturaleza semejante en el orden estatal o viceversa. Este principio aunque no se ha convertido en regla en la gestión de los Congresos legislativos, debe considerarse como un punto de reserva y de contención que impida el debilitamiento de la presencia fiscal de las autoridades locales. Si bien es cierto que el contribuyente puede considerarse como el único sujeto pasivo frente a tres instancias de gobierno, existen actividades que por su reciente realización o su carácter innovador, no han entrado en terrenos de regulación fiscal, éste puede ser un campo propicio para el legislador local, además de incursionar en materias pendientes de normalización, tal y como ocurre con las competencias locales para la protección al ambiente.
- 9a. Potencialmente la facultad tributaria de la federación y entidades federativas y las capacidades tributarias que la ley otorga al municipio, pueden ejercerse sin restricciones de ninguna especie, por lo cual no puede declararse legalmente la improcedencia de la doble o triple tributación, ya que, de decidirlo así, cada instancia de gobierno puede mantener las contribuciones que juzgue necesarias para el sostenimiento de sus respectivas haciendas. En este sentido, los convenios de adhesión y colaboración podrían flexibilizarse a efecto de considerar como factible la actuación fiscal en materias que se han suspendido, la simplificación fiscal puede darse también no solamente por la reducción de tributos, sino por medios equilibrados en los importes globales.⁶¹
- 10a. No obstante las áreas de exclusividad tributaria de la federación y la concurrencia con las entidades federativas, no existe tampoco limitación expresa para que los gobiernos puedan coordinarse entre sí

⁶¹ Para un contribuyente como persona física, en el sistema tributario actual no vale con fines de trato fiscal equitativo, el hecho de ser el único aportador de ingresos familiares, ni el número de hijos o el tipo de actividad que realiza. Los tratamientos fiscales deben negociarse desde otras perspectivas como es el caso de los profesionales del medio artístico, donde las dispensas suelen traducirse en beneficios inmediatos. A la vez de poco sirven impuestos altamente progresivos como el ISR, si la mayoría de la población debe asumir la carga final de impuestos altamente regresivos como el IVA. Desde estos dos polos pueden encuadrarse los tributos estatales y municipales siempre que verdaderamente tanto el ISR, como el IVA se equilibren en mejores alternativas para el contribuyente.

para reducir los efectos negativos de la doble o triple tributación en favor de los contribuyentes, de ahí nace la posibilidad de compartir esfuerzos y productos de una tributación coordinada, este es el principio de origen de las participaciones como producto de una recaudación coordinada.

A partir de estas premisas, desde el punto de vista jurídico y funcional, las motivaciones y contextos que han propiciado ajustes o adecuaciones en el marco jurídico hacendario se han enfocado al perfeccionamiento de los sistemas de captación de ingresos federales que en términos operativos resultan ser más sencillos, ya que la sola emisión de una miscelánea fiscal anual, ciñe y estandariza el tratamiento para todos los ingresos coordinados.

Asimismo, las adecuaciones al marco jurídico del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal han enfatizado las obligaciones fiscales de los mexicanos, promoviendo un sistema rígido de fiscalización, por lo que los programas de simplificación quedan relativizados en sus alcances administrativos al incorporar un ingrediente de localización de evasores. El criterio de defensa o protección del contribuyente que sirve de criterio central de orden justificativo para la política fiscal coordinada, es también el medio para fortalecer sus obligaciones como deudor de la federación, estados y municipios, por lo cual se hace necesario ponderar otros factores de carácter político y administrativo que induzcan a una visión mas completa sobre las orientaciones reales del sistema tributario mexicano. Estos factores pueden ser el económico y el social, ya que, según se analizará en capítulos posteriores, el desarrollo económico real implica la existencia de una masa de contribuyentes capaz de asumir sus responsabilidades, de otra cara un desarrollo económico con vicios propicia fallas en la distribución de la riqueza, economías sumergidas y una carga densa e insostenible para los contribuyentes cautivos que hayan decidido cumplir con sus obligaciones.

III.4 EL FENOMENO DE LA CONCURRENCIA CONTRIBUTIVA INTERGUBERNAMENTAL

Los estados y la federación tienen un poder tributario genérico para gravar aquellas materias que sean necesarias en la búsqueda de financiamiento de sus respectivos presupuestos, con la única excepción para las entidades

federativas sobre aquellas materias reservadas a la federación. En consecuencia se produce el fenómeno de la concurrencia tributaria y potencialmente la doble o triple tributación.

En este apartado se dedica una especial atención para conceptualizar y tipificar el caso de la concurrencia en esta materia, ya que, en términos de algunos enfoques, la concurrencia solamente se da cuando existe un vacío en el marco normativo de las entidades federativas o de la federación y se subsana por vía de un ordenamiento legal dado por la federación, hasta que éste repliega por la entrada en vigor del ordenamiento estatal de referencia. En otros casos la concurrencia se interpreta como el arribo en común a la atención de una materia determinada; desde el punto de vista de la acción de dos instancias, puede significar también la localización y atención de una materia en común.

Para efectos de ubicar la concurrencia fiscal, es necesario retomar la causalidad que lleva a distintos autores a enfocarla desde esta perspectiva.

- Por concurrencia fiscal se ha entendido la sobreposición de gravámenes en una misma materia o en algunas de sus variaciones, para lo cual se considera que un objeto forma un todo orgánico y aunque un tributo se enfoque a uno solo de sus componentes se afecta al conjunto.
- Para que se dé la concurrencia fiscal deben existir dos o más ordenamientos que faculten a dos o más autoridades el cobro de contribuciones sobre un mismo objeto.
- La exclusividad de una materia tributaria, asignada a una instancia de gobierno debiera ser por sí un medio de contención para que otra instancia gubernamental emita gravámenes o correlativos fiscales a dicha materia.
- La concurrencia puede iniciarse indistintamente por cada instancia de gobierno que acude a gravar una misma fuente u objeto aun a sabiendas que ya existen otros gravámenes de procedencia gubernamental distinta.

- La concurrencia puede declararse bajo principios de: 1) consumada, cuando actúan en realidad dos autoridades fiscales sobre una misma materia; 2) relativa, cuando por efectos de una capacidad o potestad tributaria una autoridad grave accesoriamente en sus efectos, fines o principios, un mismo objeto que se manifieste en otras actividades (caso del impuesto sobre nóminas); 3) residual, cuando los efectos de la tributación federal estatal y municipal afecten al mismo contribuyente, por ejemplo en el caso del desarrollo urbano donde se incluyen procesos tributarios como: adquisición de inmuebles, valores agregados en servicios públicos federales, derechos por servicios municipales, etcétera.
- En todo caso, desde esta perspectiva tradicional, la concurrencia como fenómeno administrativo no desaparece, entra a formar parte de alguna modalidad. El enfoque del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se da categóricamente en favor del cobro de gravámenes federales, teóricamente esta sería la única forma de federalizar los tributos e impedir la concurrencia fiscal.
- Desde otra perspectiva, la concurrencia solamente se presenta cuando por la escasa actividad legislativa de un gobierno o al no asumir éste plenamente el uso de materias o potestades no prohibidas ni reservadas a otras instancias gubernamentales, una autoridad gubernamental federal legisla o declara de su competencia dicha materia, sujetando a la autoridad local a una cesión de potestades en dicho campo. Desde una postura no académica sino estrictamente convencional, la concurrencia tributaria bien podría de nuevo enfocarse desde la perspectiva inversa: una entidad federativa asume competencias tributarias dictadas por sus propias capacidades legislativas y en ese momento la federación debe contraer su acción para respetar dicha definición potestativa y soberana.
- El fenómeno de la concurrencia bien pudo ser la razón administrativa que induce a la búsqueda de nuevas fórmulas de coordinación fiscal, el eje en este sentido es el contribuyente. No obstante la veracidad de este hecho y la finalidad de justicia y equidad, la sola coordinación no garantiza como alternativa el cumplimiento de estos fines cualitativos. Si bien en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se resuelven administrativamente los temas jurídicos de la exclusividad de

competencias, el uso de las personalidades jurídicas limitadas y las autonomías, así como el sistema de derechos y responsabilidades por vía de acuerdos y convenios, no se está de cara al contribuyente. En este sentido se precisa la búsqueda de fórmulas todavía más equitativas que erradiquen la faceta del ciudadano evasor y del ciudadano delinciente administrativo, como comúnmente se le observa desde la perspectiva de las autoridades fiscalizadoras, se requiere también una conciliación del sentido y equidad del sistema tributario mexicano.

Sin un propósito de entrar en posiciones doctrinarias, en este último punto de vista se procura desmitificar la noción de concurrencia como un acto irreductible u opuesto a otras posibles fórmulas de colaboración fiscal o de compatibilización de competencias.

La concurrencia fiscal real y potencial que subsiste entre 1980 y 1994 desde la simple perspectiva de la duplicación de gravámenes sobre una misma materia, se ha contenido gradualmente. Los mecanismos para resolver las dobles afectaciones fiscales en detrimento de la capacidad del contribuyente se han ido perfeccionando por vía de los acuerdos del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y en los correspondientes al Convenio de Colaboración Administrativa. En los convenios originales las entidades federativas únicamente acordaban la suspensión de los conceptos tributarios previstos en la Ley de Coordinación Fiscal y el Convenio de Adhesión al mismo, sin embargo, poco a poco en virtud de una mayor simplificación de los tributos, los estados firmaron convenios de colaboración administrativa suspendiendo también el cobro de derechos en materia municipal, con excepción de aquéllos relacionados con la regulación del desarrollo urbano y los servicios públicos. A su vez la Secretaría de Hacienda ha establecido criterios en los convenios vigentes a efecto de ofertar mejores participaciones a aquellas entidades federativas que hagan un esfuerzo fiscal considerable en materia de captación de conceptos tales como el impuesto predial y los derechos por consumo de agua potable.

Este recuento tiene como finalidad apreciar el grado en que se afectan los intereses del particular por la doble tributación, cuyos resultados pueden considerarse con saldo positivo. Sin embargo, es de considerarse también que al hacerse rígido y protocolario el fundamento jurídico de la coordinación a partir de los convenios aludidos, las entidades federativas y los municipios han puesto poca atención a otros rubros necesarios, al menos en su

regulación y normalización, como son la protección al ambiente, actividades de servicios cuasi-públicos y aquéllas relativas a derechos y contribuciones especiales.

Con un reconocimiento de la problemática real de la concurrencia se podrán esclarecer las causales de la coordinación, principalmente aquéllas de carácter técnico y administrativo, sin desconocer la presencia de otras de índole política o de racionalidad económica, todas ellas inscritas bajo el parámetro de las relaciones del Estado frente a la sociedad civil.

En este sentido se advierte, como premisa que oriente el análisis e investigación, que solamente hasta haber resuelto metodológicamente desde el punto de vista jurídico-administrativo el tema de la concurrencia, se estará en posibilidad de interpretar a la coordinación fiscal como un medio de aportaciones y/o compartimiento de recursos reales (participaciones), equilibrados y coherentes con las necesidades de desarrollo de las entidades federativas; pero sobre todo a las aportaciones marginales de economía, servicios, progreso y costos de la administración estatal, que se brindan a los contribuyentes sujetos de tributos federales, por lo cual no basta invocar la naturaleza o exclusividad de dominio del tributo para señalarlo como propio de la federación, es necesario entonces replantear la interpretación de la distribución de competencias a efecto de perfilar un nuevo federalismo fiscal menos unitario.

A partir del análisis jurídico-administrativo y el uso alternativo del derecho, como es el caso de la recurrencia de esquemas de relación, concertación, compromiso y acuerdo que se signan en convenios y que representan verdaderas reglas de actuación sin menoscabo de las competencias de cada orden de gobierno, pueden proponerse nuevos mecanismos de colaboración administrativa que brinden mejores dividendos en las participaciones destinadas a las entidades federativas. En este terreno teórico se presentan algunas posibilidades:⁶²

- Reubicación de espacios tributarios.

⁶² Santana Loza, Salvador "Perspectivas y posibilidades del sistema tributario local". Ponencia del Foro de excelencia e innovación sobre..." Op. Cit. Págs. 12 a 14.

- Procuración del rendimiento óptimo de la tributación existente o vigente, que implica un esfuerzo administrativo más que un esfuerzo de fiscalización.
- Localización de fuentes propias de ingresos, sobre todo en rubros o actividades poco reguladas y de alto impacto económico, ambiental, administrativo o por las externalidades que ofrezcan, etcétera.
- Asunción por parte de los estados de materias tributarias federales completas. Hacer efectiva la descentralización administrativa.
- Legalización de los espacios tributarios del Estado, mejoramiento de los procesos legislativos locales.
- La reubicación en favor de estados y municipios de materias previstas en la legislación federal que genera afectaciones a la distribución de competencias y a la tributación de los gobiernos estatales y municipales. En este rubro persisten criterios declarativos sobre la exclusividad de algunas fuentes de tributación por parte del gobierno federal, sin embargo, ateniéndose al principio de la no sobreposición de competencias por la mera declaratoria de existencia de una ley federal anterior, se presentan posiciones encontradas a cierta legislación federal y propuestas sobre la devolución de materias de tributación a las entidades federativas, sobre todo aquéllas relativas a la propiedad inmobiliaria.

III.5 LA ALTERNATIVA DE LA COORDINACION FISCAL

La esencia de esta modalidad, bajo los principios de una ley, surgida de los diferentes ensayos de coordinación fiscal entre federación y estados, particularmente en la materia de tributos por actividades mercantiles, es la de propiciar un medio de contención de los efectos perniciosos de la concurrencia y doble tributación, es decir, la esencia social y política de la ley es proteger al ciudadano contribuyente.

Sin embargo, este instrumento tiene una connotación técnica más sofisticada, que es propiciar un sistema base de concentración de recursos fiscales para

proceder a su distribución o compartimiento, con base en criterios de proporcionalidad y equilibrio en los volúmenes distribuidos entre las entidades federativas.

La ley, en consecuencia, no crea un mero instrumento jurídico-administrativo, crea un verdadero mecanismo orgánico-administrativo denominado Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, que se erige como un conjunto de relaciones concertadas bajo convenio y acuerdo, de tal manera que las entidades federativas que acepten participar en él tendrán ventajas y mejores consideraciones en el reparto de las participaciones federales. El mismo sistema previene sobre una serie de responsabilidades para llegar al fin previsto, evitar en la medida de lo posible los efectos de la concurrencia fiscal. De este principio de integración y funcionamiento de un sistema de coordinación fiscal, nace el concepto de "adhesión voluntaria", según el cual, la entidad federativa no recibe un trato discriminatorio ni atentatorio a su soberanía al entrar en acuerdo directo con la federación y regular, contener y compatibilizar su propio sistema de recaudación a las fórmulas, acuerdos y arreglos administrativos que se determinen en el seno del propio sistema.

En esencia este es el objeto de estudio de infinidad de investigaciones, en el caso de este apartado se efectúa una síntesis sobre el acto jurídico de procedencia para la operación del sistema y sus implicaciones en el sistema de distribución de competencias.

Elementos normativos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal:

De manera convencional pueden señalarse los siguientes:

- **Competencias tributarias del Gobierno federal** que decide incluir en el sistema coordinado al conjunto de ingresos tributarios de origen federal, denominados también como asignables. Al aportar la materia base de distribución de recursos, el gobierno federal tiene también un conjunto de prerrogativas: éstas se dan fundamentalmente en los rubros siguientes:
 - Convocatoria, resolución de aceptación y reconsideración de condiciones de acceso al sistema.

- Coordinación, conducción central, orientación política de los principios y procesos operativos y funcionales del sistema.
- Planeación, previsión de medios administrativos y regulación técnica de los procesos de captación, integración de fondos, distribución de recursos y establecimiento de criterios de actuación y estrategia de todas las partes involucradas en el sistema.
- Normatividad administrativa para la operación de los procesos del sistema.
- **Competencias de los gobiernos de los estados**, las entidades federativas acceden mediante un acto potestativo al sistema, previa anuencia de las legislaturas locales; en realidad el peso específico del convenio no se materializa sino con la venia o aceptación de la entidad, misma que concede suspender diversos tributos en aras de obtener los beneficios de una distribución de recursos fiscales coordinada.
- **Ley de Coordinación Fiscal**, ordenamiento que establece la parte orgánica del sistema, sus participantes y los principales procesos de recaudación de ingresos fiscales federales, la constitución y distribución de fondos y los mecanismos de coordinación y colaboración para operativizar el sistema.
- **Convenio de Adhesión al Sistema**, que protocoliza y da pie a la vigencia de relaciones fiscales intergubernamentales reguladas bajo la Ley de Coordinación Fiscal y que da lugar a los acuerdos básicos para que la entidad participe de los recursos federales.
- **Convenio de Colaboración Administrativa en materia fiscal federal**, que complementa la acción coordinada encomendando a las entidades federativas un conjunto de procesos operativos para la gestión administrativa de los ingresos fiscales del gobierno federal, cuya celebración representa una serie de ventajas complementarias para la entidad federativa.

La mecánica del acto jurídico de la coordinación fiscal es más bien simple:

- 1o. En cuanto a la legalidad del acto, se reconoce que la Constitución Política de la República otorga al Poder Ejecutivo Federal la capacidad de coordinación y convocatoria para diversas materias, entre ellas la planeación y la coordinación tributaria. En virtud de estos principios constitucionales de representación, el Poder Ejecutivo se ciñe a la ley y está en capacidad formal de materializar convenios (posiblemente la imperfección de esto que pudiera argumentarse es con respecto a la posible aprobación de cada convenio por parte del Congreso de la Unión). Por su parte, el gobierno del estado tiene los atributos necesarios como persona jurídica autónoma para establecer relaciones jurídicas, de lo cual se sigue que está en plena capacidad potestativa de celebrar convenios con el Poder Ejecutivo Federal.
- 2o. En las declaratorias y cláusulas del Convenio de Adhesión, aun cuando políticamente se entienda una sensible pérdida de capacidades tributarias, el estado, técnica y jurídicamente, no se ve afectado en cuanto a su autonomía, ya que se declara una posición de suspenso y no de pérdida en cuanto a los ingresos que dejará de percibir de manera directa, en consecuencia, no se identifican elementos que vicien la libre concurrencia de las partes o que induzcan a posiciones de desventaja, en todo caso el gobierno del estado puede no recurrir al convenio o bien solicitar que se dé por concluido.
- 3o. En cuanto a los requisitos de forma para ingresar al sistema coordinado, se reconoce como el eje del protocolo al Convenio de Adhesión, mismo que tiene diversas implicaciones: 1) jurídica, ya que permite compatibilizar capacidades y competencias que de otra manera se ejercen de forma exclusiva o unilateral por una sola instancia de gobierno, además de permitir sentar las bases legales de la relación, en cuanto a derechos y obligaciones de las partes; 2) administrativa, ya que implica una relación orgánica en diferentes etapas del proceso de captación de recursos, enteros y registros, formación de fondos, distribución de participaciones y mecanismos para la resolución de problemas de coordinación; 3) económica, ya que las implicaciones metalegales del convenio sitúan al estado bajo una expectativa de

generación y captación de recursos federales⁶³ y 4) social, ya que la finalidad del sistema y en consecuencia del propio convenio es evitar la concurrencia fiscal que afecte los intereses y recursos del contribuyente.

Con estos tres ingredientes normativos la aceptación de ingreso al sistema se produce y técnicamente se da lugar a una relación administrativa que permita manejar de manera correlativa el ámbito de competencias en principio rígido y ahora flexibilizado en aras de un acto jurídico-administrativo que invoca las personalidades y capacidades de dos personas morales.

Técnicamente la solución es viable y no ofrece mayores dificultades, sin embargo subsisten aún apreciaciones con respecto a la constitucionalidad de este recurso. La crítica más álgida que pudiera presentarse sería con respecto a la constitucionalidad de la Ley de Coordinación Fiscal, ya que, según argumentos ortodoxos, no tiene un sustento expreso en la Constitución Política, si acaso se ampara en la provisión de medios y recursos para el cumplimiento de sus funciones que debe efectuar el Poder Ejecutivo Federal; la postura que aquí se asume a este respecto es la siguiente: en efecto, muchas disposiciones legislativas no se amparan en un ordenamiento expreso de la Constitución, sin embargo, por efecto de fenómenos tales como la concurrencia de facultades, el centralismo administrativo y a veces al invocarse el interés de la nación o la federación, se presentan leyes federales de procedencia refutable. Desde esta perspectiva, la federación bien podría ceñirse al cumplimiento de sus facultades señaladas en materia legal y de conducción de las áreas de reserva que el texto constitucional le señala, sin embargo, para efectos de una postura más funcional y consecuente con los requerimientos de las relaciones intergubernamentales, se reconoce que aun cuando la Ley de Coordinación Fiscal en cuestión se ampara teóricamente en las facultades implícitas de la federación, resulta pertinente contar con un ordenamiento de referencia; el reto en este sentido es hacerla congruente con la realidad económica del país y sobre todo, con respecto al potencial tributario de la federación y no de las competencias o rasgos de autoridad que asuma el gobierno federal en su aplicación.

⁶³ De hecho los mayores reclamos de las entidades federativas que argumentan generar un mayor volumen de recursos es en el sentido que no se devuelven éstos en la proporción en que se han producido, esto tiene que ver con un enfoque económico de las finanzas estatales.

Otro rubro de la misma ley donde deben tomarse posturas analíticas en estricto sentido jurídico, es el caso de sus ordenamientos secundarios o derivados de la ley, ya que, a todas luces, adquieren una posición normativa que a veces rebasa los propios componentes estructurales de las haciendas locales y sus leyes de referencia; a partir de sus ordenamientos derivados se comprometen materias, responsabilidades y otros efectos que producen compromisos accesorios que, en ocasiones, son catalogados como carentes de apego a las disposiciones constitucionales de autonomía y libertad hacendaria de las entidades federativas y del municipio.

III.6 HACIA UNA ADECUACION INTEGRAL DEL MARCO NORMATIVO QUE FAVOREZCA UN NUEVO FEDERALISMO FISCAL

Con base en la revisión del marco jurídico de las haciendas públicas y la apreciación del marco competencial, alcances y retos de la coordinación fiscal, se está en condiciones de contrastar el esquema de relaciones intergubernamentales derivadas del sistema de referencia, con respecto a los propios principios del federalismo, pero sobre todo con las corrientes modernas de este régimen de gobierno. En este sentido, en este apartado se procede a la revisión de fórmulas federalistas en materia de coordinación fiscal a efecto de verificar algunas tendencias básicas:

- El sistema de distribución de competencias entre federación y entidades federativas. Sus características presentan una alta rigidez en el recuento de competencias propias y ámbitos exclusivos de la federación, esquemas amplios y a veces ambiguos para delinear las capacidades de las entidades federativas y una posición reivindicativa en favor del municipio, pero sin prescribir todavía mayores capacidades que le permitan consolidar una mejor autonomía.
- La exclusividad de tributos federales y municipales. Con un peso específico de mayor trascendencia en el caso de los tributos federales, de hecho, en función del fortalecimiento de algunos de los ingresos propios de la federación: los relacionados a la riqueza y los que se aplican al comercio, se fundamenta un nuevo esquema de relaciones fiscales intergubernamentales, la tendencia es reconocer que existe el

fenómeno jurídico y administrativo de la concurrencia, mismo que hay que erradicar bajo los principios de una recaudación simplificada basada en la potencialidad de contribuciones federales.

- El peso específico de las competencias de cada instancia de gobierno se comporta en relación proporcional directa a las afectaciones e importancia de las capacidades federales contrastables en cada una de ellas. La misma situación se encuentra comprometida en el caso de las contribuciones estatales⁶⁴, mismas que se ven minimizadas en sus alcances por la acción tributaria federal, éste ha sido uno de los argumentos de autoconvencimiento de las autoridades locales para inscribirse en el sistema de coordinación vigente. No obstante esta tendencia, se requiere avanzar en la formación de haciendas públicas más completas, la sola razón de la concurrencia no debe excluir posibilidades combinatorias de contribuciones locales con otras de naturaleza federal.
- La existencia de mecanismos de colaboración administrativa que encomienden a los gobiernos locales la administración integral de tributos federales, es una fórmula para propiciar verdaderos procesos de descentralización basados en la corresponsabilidad en una materia, el reto en este sentido para las administraciones tributarias locales es no actuar u ocupar el lugar de una subadministración federal o una mera instancia de fiscalización. La infraestructura administrativa debe extenderse hacia otros renglones de la gestión tributaria, la modernización del padrón de contribuyentes, el acercamiento a las necesidades del contribuyente regular, la orientación a la ciudadanía, la simplificación administrativa, etcétera.
- Los criterios de distribución y volumen de las participaciones federales, sustentados actualmente en una fórmula contenida en la Ley de Coordinación Fiscal, deben analizarse y reenfocarse de manera gradual, incorporándose en ellos cada vez más indicadores de carácter económico que den muestra no solamente del volumen de contribución sino del potencial y realidades del desarrollo de las entidades federativas, así como de sus requerimientos sociales e incluso administrativos.

⁶⁴ Aunque en el caso de los municipios esta tendencia es de menor influencia ya que la Constitución Política federal le reserva capacidades tributarias exclusivas en su favor.

- Las fórmulas compuestas de contribución: la integración de impuestos con aportaciones porcentuales federales y estatales, como medio de apertura a nuevas vías de cooperación fiscal, no deben desecharse del todo, más aún sería recomendable su puesta a prueba, por ejemplo en el caso de consumo de ciertos combustibles, cuya base de contribución se estructuraría en porcentajes para la federación, estados y municipios sobre cada peso fiscal recaudado.
- El tratamiento metodológico del problema de la concurrencia tributaria. Este es un recurso que ayudaría a matizar las posturas que preconizan la federalización absoluta de contribuciones, se trata de situar todos los factores que confluyen en este fenómeno, además de una revisión de la mezcla de políticas tributarias progresivas y regresivas que están vigentes en el país.
- La descentralización de materias administrativas tributarias propias de la federación. Aunque podría interpretarse como una afectación a los principios de exclusividad de las materias asignadas al gobierno federal, indefectiblemente debe reconocerse que se encaminan a la aplicación de gravámenes que se dan a lo largo y ancho del territorio nacional, así se tiene en favor de la descentralización un principio base de desconcentración territorial, mismo que puede complementarse mediante la acción administrativa de los estados. Los principios de la descentralización no afectan necesariamente los atributos originarios de las potestades de cada gobierno, por el contrario, refuerzan los principios del federalismo.
- Los procesos de desfederalización de contribuciones. Algunas de las contribuciones actuales, como es el caso del impuesto sobre adquisición de inmuebles, pueden entrar en un campo de análisis a efecto de verificar su procedencia, e inclusive su desafectación o bien su posible traslación para que se manejen integralmente por parte de las entidades federativas y los municipios.

Estos elementos que implican una serie de rasgos y tendencias del federalismo fiscal, se retomarán en el capítulo de propuestas del presente trabajo a efecto de incluir en él algunas orientaciones jurídicas y administrativas que contribuirían a mejorar el régimen fiscal mexicano.