

---

**JOSÉ LUIS CASTELLANOS GONZÁLEZ**  
UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA, MÉXICO  
[jlcastellano@gmail.com](mailto:jlcastellano@gmail.com)

---

# **LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN EL SISTEMA DE COORDINACIÓN FISCAL EN MÉXICO. UNA APROXIMACIÓN HISTÓRICA**

## **THE INDIRECT TAXES IN THE TAX COORDINATION SYSTEM IN MÉXICO. A HISTORICAL APPROXIMATION**

---

Cómo citar el artículo:

Castellanos J, (2022) Los impuestos indirectos en el sistema de coordinación fiscal en México. Una aproximación histórica. *Derecho Global, Estudios sobre Derecho y Justicia*, VII (21) <https://DOI.org/10.32870/dgedj.v7i21.502> pp. 229-263

Recibido: 05/10/21 Aceptado: 28/03/22

## RESUMEN

Impuestos federales indirectos y coordinación local. El presente artículo enfoca la evolución histórica de los impuestos indirectos (al consumo) en México, a través de los distintos mecanismos y formas legales que implicaron la coordinación de las responsabilidades de imposición y cobro entre la federación y las entidades federativas. La forma como hemos organizado esta investigación se lleva a cabo partiendo de lo general a lo particular (método deductivo), iniciando con la forma de organización tributaria que tenemos como país, la evolución y desarrollo de la Coordinación Fiscal en México, para concluir analizando como el impuesto indirecto más importante de nuestro sistema tributario, el del valor agregado, se ha caracterizado por ser un impuesto que contiene el eslabón principal dentro del sistema nacional de coordinación fiscal.

## ABSTRACT

Indirect federal taxes and local coordination. This article aims the historical evolution of indirect taxes (consumption) in Mexico, through the different mechanisms and legal forms that involved the coordination of taxation and collection responsibilities between the federation and the federative entities. The way we have organized this research is carried out starting from the general to the particular (deductive method), starting with the form of tax organization that we have as a country, the evolution and development of fiscal coordination in Mexico, to conclude by analyzing how the most important indirect tax, the value added tax, has been characterized as a major link tax within the national system of tax coordination.

**Sumario:** I. Introducción. II. Organización jurídico-política de nuestro país en lo referente al sistema tributario. 1. La organización política de nuestro país. 2. Delimitación Constitucional de la potestad y competencia tributarias. 2.1 Poder y competencias fiscales a nivel federal. 2.2 Poder y competencias estatales en la tributación. 3. Los sujetos activos en materia tributaria. III. Evolución de la coordinación fiscal federación-estados y el papel de la imposición indirecta. 1. Problemas tributarios en un estado con organización política federal. 2. La coordinación fiscal como alternativa a la múltiple imposición. 3. La imposición indirecta y su evolución en relación con la coordinación fiscal. IV. Conclusiones. Bibliografía.

## I. INTRODUCCIÓN

El desarrollo de la coordinación fiscal entre federación y estados en México ha estado ligado desde el primer tercio del presente siglo a la evolución de los impuestos indirectos, y más estrechamente en los últimos cuarenta años al impuesto al valor agregado.

Este tipo de gravamen, relativamente nuevo en su aplicación en todo el mundo (pero muy difundido y aceptado por sus ventajas), trajo consigo transformaciones muy importantes en el sistema tributario en nuestro país y dio lugar a la implementación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, que en conjunto con las demás formas de imposición constituyen el conjunto armónico y ordenado de contribuciones fijadas por el Estado para allegarse recursos económicos a fin de cubrir los gastos públicos.

El Estado, así señalado genéricamente, se constituye y opera a través de diversos niveles y entes de gobierno, con atribuciones específicas para cada uno, pero con fuentes económicas bien determinadas para hacer frente a sus necesidades como organismo público. Nuestro trabajo hace referencia a un tipo de impuestos establecidos por el nivel superior (territorialmente hablando) que tiene una importancia destacada como fuente de recursos para todos los niveles de gobierno: indirectos o al consumo.

La forma como hemos organizado esta investigación se lleva a cabo partiendo de lo general a lo particular (método deductivo), iniciando con la forma de organización tributaria que tenemos como país, la evolución y desarrollo de la Coordinación Fiscal en México, para concluir analizando como el impuesto al valor agregado se ha caracterizado por ser un impuesto de suma importancia dentro del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Esta primera parte aborda las cuestiones generales en el estudio de la coordinación fiscal en materia de impuestos indirectos, estableciendo cuales son las ventajas e inconvenientes de esta forma de contribución en el contexto de la relación entre el gobierno federal y los gobiernos estatales, y sus principales aportaciones para el federalismo fiscal mexicano.

## **1. La organización política de nuestro país**

En el desarrollo de este artículo hemos considerado conveniente iniciar con el punto de partida de la reseña de la estructura política y jurídica de nuestro sistema impositivo, abordando luego la evolución de la Coordinación Fiscal con relación al Impuesto al Valor Agregado. Este impuesto es de suma importancia en las finanzas públicas mexicanas, dado que al entrar en vigor trajo consigo cambios trascendentales en la organización tributaria de nuestro país. Así este trabajo se estructura en función de ubicar en su contexto al impuesto al valor agregado como impuesto de competencia federal pero coordinado en su recaudación con las entidades federativas.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, desarrolla en su título segundo las bases jurídico-políticas de la organización del Estado mexicano y la forma de gobierno que nos caracteriza. Al efecto en el artículo 40 se preceptúan las características del gobierno que los mismos mexicanos nos hemos dado, señalando que es la voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental. Este artículo constitucional desarrolla las bases de la estructuración de los poderes públicos en cada esfera de competencia territorial y funcional. Se constituye a partir de esta fuente original, un sistema federal en donde existen al mismo tiempo estados (o entidades) cuya respectiva competencia está fijada por la constitución de tal forma que al estado federal se le señala su competencia jurídica (cada vez más amplia,

según la ley fundamental) y se deja el resto (indeterminado y con limitaciones) a la competencia de los estados miembros. Esto significa y lo señalan claramente Retchkiman y Gil (1981) citando a Ángel Bassols, que, desde diversos puntos de vista, el estado federal es un estado unitario:

Es decir, en todo aquello que trata de la competencia de la federación no pone de relieve esa competencia mixta. En la aduana, por ejemplo, los funcionarios federales ejecutan los actos necesarios. En aquellos que corresponden a la federación, la federación es un Estado unitario. Los Estados miembros no se le interponen de tal modo que la federación necesite pasar por el conducto de los Estados miembros para imponer sus decisiones. En cambio, en aquello en que se trata de la jurisdicción de los estados miembros, aparece el sistema especial que es la federación, porque cada estado miembro, ejecuta en su territorio directamente los actos que corresponden a su administración. Lo que hay, pues, es una coexistencia de un estado y un poder al mismo tiempo que otro estado y otro poder dentro de un mismo territorio (...). (p. 51)

Se puede entender así por federalismo, la expresión de la voluntad política de entes soberanos, conocidos como estados, por virtud de la cual ceden porciones de su poder originario para constituirse en unión indisoluble (y aquí resulta válida la transcripción hecha anteriormente): una federación, y establecer relaciones entre ésta y los otros estados miembros, a fin de hacer posible la unidad y el desarrollo armónico del país en conjunto. De esta forma, el federalismo es la condición política propia de un estado federal, según el mismo Bassols ya citado.

En el caso de nuestro federalismo y organización política territorial nacional, históricamente hablando, se puede agregar que del sistema de intendencias que caracterizó la centralización administrativa y política de la Nueva España, surgió un estado unitario y un centralismo político administrativo. Derivado de las luchas internas, una vez alcanzada la independencia, el Acta Constitutiva del Congreso Constituyente de 1824 (a causa de la presión de las provincias), engendró a los estados y al promulgarse el Acta “nacieron los estados y simultáneamente la federación” (Tena, 2020, p. 110). De ahí en adelante la forma federal por voluntad

de ese constituyente, vino a ser el producto de un pacto entre los estados que inicialmente existieron.

Vista así (someramente) la integración inicial de nuestro país en un Federación, diremos que los elementos que son indispensables a un sistema federal, según el autor Tena Ramírez (2020), son tres:

- a) Una zona de materias retenidas por los Estados miembros (en la que opera la autonomía constitucional),
- b) Una zona de facultades delegadas en los poderes centrales o federación (como ente corporativo de gobierno), y
- c) Un sistema que garantice a los estados miembros, la conservación del anterior 'status' o autonomía que detentaban. (p. 113)

Así, la caracterización político jurídica del federalismo mexicano, la voluntad política de los estados federados y la de la federación se conciertan para dar unidad a un todo que se integra en el sistema que ya se señaló antes.

## **2. Delimitación Constitucional de la potestad y competencia tributarias**

Para efectos del estudio posterior de la coordinación fiscal en el impuesto al valor agregado, una vez vista la prescripción constitucional que autoriza a los estados, la federación y los municipios a ser sujetos activos en materia tributaria, es necesario analizar la competencia de los primeros y el origen constitucional de los impuestos que corresponden recaudar y administrar a cada instancia de gobierno.

Al respecto, es oportuno señalar que la potestad o poder tributario, significa la posibilidad jurídica de creación por parte del estado de tributos. En cambio, la

competencia tributaria consiste en la facultad de ejercitar en el plano material, el poder tributario, o como lo manifiesta De La Garza (2015), la competencia tributaria “consiste en poder recaudar el tributo cuando se ha producido un hecho generador” (p. 206), es decir: cobrarlo.

Como ya se vio, en los términos previsto por la Constitución General de la República, únicamente la federación y las entidades federativas poseen poder tributario, los municipios carecen de tal potestad. En cambio, la competencia tributaria es facultad de la que participan los tres niveles de gobierno.

Por otra parte, de la interpretación sistemática de la ley fundamental, se desprenden tres situaciones:

- a) Una situación de concurrencia competencial entre la Federación y los Estados
- b) Limitantes al poder tributario de las entidades federativas
- c) Restricciones a la propia potestad tributaria de los estados
- d) Competencias específicas y muy limitadas para los municipios

A continuación, haremos el análisis de éstos aspectos

### *2.1 Poder y competencias fiscales a nivel federal*

La potestad y competencia tributarias de la Federación, se originan específicamente en lo dispuesto por las fracciones VII y XXIX del artículo 73 constitucional, que contienen respectivamente atribuciones tácitas o ilimitadas por una parte de exclusividad, y por la otra, conferidas al Congreso de la Unión, para legislar en torno a la materia fiscal.

La fracción VII del artículo 73 constitucional, faculta al Congreso de la Unión “para imponer las contribuciones necesarias al cubrir el presupuesto” de la Federación. La disposición en cita, claramente está depositando poder sin límites

al legislador para que, en función de la necesidad de cubrir el presupuesto, determine año con año cuáles son las fuentes de ingreso interno susceptibles de gravamen. Al respecto Ignacio Burgoa (2010) comenta que:

La atribución que estriba en imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto consignada en la fracción VII del artículo 73 constitucional, permite al Congreso Federal decretar cualquier impuesto que tenga como finalidad, sufragar los gastos o erogaciones que debe efectuar la federación para la atención de los múltiples servicios y necesidades públicas a cargo de sus diferentes órganos, siendo inconcuso que, sin dicha permisión, la actividad económica y financiera del estado federal, sería imposible. (p. 643)

Por otra parte, la fracción XXIX del artículo 73 constitucional enumera una serie de materias sobre las que, en forma exclusiva, incide la federación al disponer cargas tributarias.

Tales materiales de exclusividad federal son:

- I. Sobre el comercio exterior
- II. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 de la misma Constitución
- III. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros
- IV. Sobre servicios públicos concesiones o explotados directamente por la Federación, y
- V. Especiales sobre:
  - 1) Energía eléctrica.
  - 2) Producción y consumo de tabacos labrados.
  - 3) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
  - 4) Cerillos y fósforos.
  - 5) Aguamiel y productos de su fermentación.
  - 6) Explotación y consumo de cerveza.

## *2.2 Poder y competencias estatales en la tributación*

La potestad y competencia tributarias que corresponden a las entidades federativas, se sustentan específica y positivamente, en lo dispuesto por la Constitución General de la República, en los artículos 40 y 124; sus limitaciones en la fracción XXIX del artículo 73 y sus restricciones en las fracciones que van de la IV a la VII del artículo 117, así como la primera del 118.

Al respecto, el artículo 40 de la Carta Magna, prevé que es voluntad popular la conformación de una república compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, por lo cual como ya se vió antes, y en relación con el 31 fracción IV, concede a las entidades federativas la potestad tributaria. Aquí coincidimos con De la Garza (2015), cuando señala que:

(...) es en la autonomía y soberanía de los estados donde radica el fundamento del poder tributario de los mismos, pues es reconocido universalmente que la soberanía implica el poder de la tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía. (p. 228)

Por otra parte, el artículo 124 de la misma ley suprema constitucional dispone, que las facultades que no están expresamente concedidas a los funcionarios federales, se extienden reservas a los estados. Estamos así, ante una competencia por exclusión en la medida en que, toda materia no regulada por el órgano legislativo federal, es susceptible de normatividad y ejercicio local. De esta forma los estados tienen competencia tributaria coincidente con la federación en todas aquellas materias que no le estén reservadas a ésta última en forma exclusiva, o que les estén prohibidas a las entidades federativas por la constitución federal. En este sentido, coinciden numerosos tratadistas y tesis de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Las limitantes y restricciones a la potestad y competencia para imponer gravámenes a los estados, están contenidas en los artículos 73 fracción XXIX, que

ya se analizó y las que marcan los numerales 117, 118 y 131 de la misma Carta Magna. Respecto de éstos últimos, diremos que el artículo 117 en las fracciones que van de la IV a la VII, prohíbe a los estados imponer tributos alcabalatorios, significando esto una expresa y clara restricción a la potestad soberana de las entidades federativas. Por tributo alcabalarorio se entiende aquel que grava el tránsito o la circulación de personas o de mercancías.

Además, conforme la fracción IX del mismo artículo en comento, se establece que tampoco los estados pueden en ningún caso, gravar la producción, el acopio o la venta de tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice. En este supuesto a pesar de que no se trata de una fuente exclusiva de la federación, las entidades federativas solo pueden instituir los gravámenes en la forma y con las tasas que les autorice el Congreso de la Unión.

La fracción primera del artículo 118 Constitucional, determina que las entidades federativas no pueden, sin el consentimiento del órgano legislativo federal, establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de los puestos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones. Es decir, los Estados solo pueden establecer gravámenes sobre las fuentes antes señaladas, solamente con la autorización del Congreso de la Unión.

En relación con el artículo anterior, de acuerdo con el numeral 131 de la misma Carta Magna, es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o las que pasen en tránsito por el territorio nacional.

Tenemos así la delimitación de las facultades impositivas tanto para la federación como para los estados, derivadas de la norma suprema que nos rige y que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), ha sistematizado de la siguiente forma:

IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que se sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales, son las siguientes:

- a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículos 73 fracción VII y 124);
- b) Limitaciones de la facultad impositiva de los estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la federación (artículo 73 fracciones X y XXIX); y
- c) Restricciones contenidas en las fracciones IV, V, VI, VII del artículo 117 y 118).

(Amparo en revisión 1568/65, 29 de marzo de 1966).

De la manera como nuestra Carta Magna organiza el poder y la competencia tributaria de la federación y de los estados, así como de la interpretación de la Corte, se han derivado múltiples problemas en la imposición y en la recaudación de los recursos necesarios para cubrir el presupuesto de egresos de los niveles de gobierno, dándose el fenómeno de la doble y múltiple imposición nacional, ofreciéndose como solución a dicho problema, la coordinación fiscal, que será tema de estudio en nuestro siguiente capítulo.

Por lo que respecta a la hacienda pública municipal, su base en cuanto a competencia tributaria, se encuentra contenida en el artículo 115 fracciones III y IV de la Carta magna, en donde se particulariza el tratamiento relativo a la competencia tributaria municipal, más no potestad tributaria, que como ya se dijo antes, carece este último órgano gubernamental, de la facultad para crear sus propios tributos.

### **3. Los sujetos activos en materia tributaria**

Dentro de la Teoría General de la Tributación, se da como indiscutible el hecho de que el sujeto activo de la obligación tributaria es siempre el Estado, entendido éste como el cuerpo político que conforma a una colectividad. En

nuestro país el imperativo constitucional contenido en el artículo número 31 fracción IV, se refiere a la obligación de los mexicanos (aunque no limita ni prohíbe que también lo hagan los extranjeros) de contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Nos encontramos así con tres formas o niveles de presencia del sujeto activo del deber tributario: 1) la federación, 2) las entidades federativas y 3) los municipios. Si como ya vimos en el apartado anterior, estamos constituidos por voluntad soberana del pueblo en una república federal, es evidente la obligación de quienes en ella habitamos de contribuir para los gastos públicos de ese nivel de gobierno de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Queda así establecido también (con fundamento constitucional) el sujeto activo federación y quien es titular del poder tributario y de competencia tributaria en contribuciones tan importantes como el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre automóviles nuevos, al comercio exterior y también del impuesto al valor agregado que ya dijimos desde antes, es el objeto de nuestro estudio.

Las entidades federativas, bajo el nombre de estados libres y soberanos (en todo lo concerniente a su régimen interior), son también sujetos activos y poseen poder tributario y competencia tributaria de acuerdo a lo que ya se estudió y que estipulan los citados artículos 31 fracción IV y 40 de la Carta Magna. Los estados gravan distintas fuentes tributarias, de acuerdo a la competencia que nuestra misma ley suprema, define y que más adelante se estudiará, pero lo que nos interesa recalcar, es que tienen la misma potestad tributaria que la federación, a consecuencia de la autonomía que estos tienen dentro de un sistema federal y al poseer órganos propios, distintos a los del poder de la federación, pero con las mismas competencias y que operan para el mismo territorio específico de la entidad federativa de que se trate. Tienen, por lo tanto, órganos legislativos, ejecutivos y judiciales propios. Es decir, existe legalmente un régimen de distribución de competencias, en el que el poder federal se ocupa de las materias

y cuestiones que tienen que ver con el interés común o nacional, mientras que en los estados prevalecen las modalidades propias de cada región.

La distribución de competencias en el ejercicio del poder público, deriva no obstante de la atribución que se da a la soberanía en el estado federal. En materia de doctrina el estado federal es concebido en unos casos y de acuerdo con Tena Ramírez (2020) como una organización política en la que existe una doble soberanía como es el caso de México: la del estado federal y la de los estados miembros.

Otros autores consideran que la soberanía pertenece a los estados miembros (entidades) y no al estado federal, mientras en una posición contraria, partiendo del carácter indivisible y único de la soberanía, otros definen que pertenece solo al estado federal, negando que las colectividades regionales integrantes de los mismos, puedan constituirse en verdaderos estados (Margain, 2019).

Ante esta polémica de opiniones distintas y tesis doctrinales encontradas, pensamos que en lo referido a una soberanía plena (como para llevar a efecto relaciones con el exterior o emitir billetes o poner en circulación moneda propia) las entidades federativas no cuentan con este tipo de característica soberana; pero en lo ya expresado, al hacer mención del artículo 41 de la Constitución, sí coincidimos con Tena Ramírez (2020), cuando en el texto constitucional se señala que los Estados son soberanos en lo que respecta a su régimen interior y no se contraponga al pacto Federal, y en este aspecto sí pueden gravar con impuestos las fuentes tributarias que se les autorice dentro de la misma constitución política del país.

Los municipios son sujetos activos de la relación tributaria, pero carecen de potestad tributaria teniendo únicamente competencia para ello en los términos de los artículos 31 fracción IV y 115 constitucionales, derivándose de ello la competencia impositiva al poder administrar libremente su hacienda, misma que se forma con las diversas contribuciones que le aportan las personas físicas y

morales que en su territorio residan. La tarea de establecer las contribuciones municipales, está encomendada a las legislaturas de los Estados en el texto del artículo 115 fracción IV de la propia Constitución Federal.

Encontramos así, una doble potestad tributaria por parte de la federación y los Estados (Rodríguez, 2014), y al municipio con competencia en la materia más no potestad para imponer tributos por sí mismo, generándose campos concurrentes (a excepción de lo que señala nuestra ley suprema como prohibido en su imposición, para una u otra instancia de gobierno).

### **III. EVOLUCIÓN DE LA COORDINACIÓN FISCAL FEDERACIÓN-ESTADOS Y EL PAPEL DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA**

#### **1. Problemas tributarios en un estado con organización política federal**

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

En materia de imposición, que es la expresión de la soberanía política en el campo tributario, los estados federales detentan competencias de acuerdo con lo que ya se vió que la constitución federal determina en cada caso. Se tiene así desde una clara separación de las fuentes impositivas, de forma que la atribución a uno de los niveles, no pueden ser utilizadas por el otro, hasta una utilización conjunta de las mismas fuentes con o sin coordinación tributaria.

Al no existir una clara delimitación constitucional de las áreas de imposición y al darse la concurrencia impositiva federación-estados, y sumado a ello la obligación, también constitucional de contribuir para los gastos públicos tanto de la federación, estado y municipio en que se resida, origina que el contribuyente esté sujeto a una doble imposición (cuando menos).

Además, en caso de que los residentes en una entidad local obtengan ingresos derivados de fuentes de riqueza situadas en otras jurisdicciones, dichos ingresos podrían ser gravados en cada una de éstas. Esto también plantea un problema de múltiple imposición, a menos que se incluya en su legislación un precepto que estipule la abstinencia de imposición de lo que ya en la otra entidad quedó sujeto a impuesto por el mismo concepto, cosa que la coordinación fiscal trata de evitar (Chapoy, 1972).

Históricamente en nuestro país, al instituirse el pacto federal en la primera constitución republicana con vigencia formal (año 1824), como un atributo a su soberanía los estados de la república se allegaron recursos económicos para su sostenimiento y desarrollo a través de la expedición de leyes impositivas que gravaban actividades y propiedades dentro de sus respectivas jurisdicciones, entre estas últimas, los recursos naturales que se encontraban ubicados en ellas.

Tal situación provocó una multiplicidad impositiva que acentuaba la regresividad en el régimen tributario, empalmando ambos sistemas tributarios: el federal y el local.

Dada la regresividad y múltiple imposición que históricamente se fue desarrollando, esas características propias y particulares del sistema fiscal mexicano, lo convertían en una “jungla fiscal” (Secretaría de Hacienda y Crédito Público SHCP, p. 16), o en un caos fiscal, lo que hacía incidir múltiples cargas fiscales procedentes de los tres niveles políticos de imposición sobre los contribuyentes, situación que generaba numerosos inconvenientes administrativos, traduciéndose en un múltiple costo para la administración tributaria y era causa de la resistencia de los contribuyentes, hasta el grado de producirse los fenómenos típicos de elusión y

de evasión fiscal, como consecuencia de la inevitable incidencia tributaria sobre una misma fuente gravada.

Aunado a todos los problemas expuestos de caos fiscal entre los tres niveles de gobierno, de múltiple presión fiscal sobre los causantes y de costo administrativo en la recaudación; se generó, el problema de un escaso desarrollo económico, especialmente respecto de las entidades federativas (salvo raras excepciones) y de la casi totalidad de los municipios también, lo que se llevó a la federación a constituirse en el eje y pivote del desarrollo nacional en detrimento de los estados y sus municipios.

Se explica la anterior afirmación, cuando se observa que uno de los problemas fiscales más importantes del siglo XIX en nuestra patria, lo constituyeron los gravámenes alcabalariorios establecidos en lo relacionado a su imposición por los estados y municipios, llevando esto a obstaculizar enormemente el comercio interno, impidiéndose así el desarrollo de numerosas actividades económicas. Lo anterior, obligó a consignar en la Constitución, las prohibiciones y restricciones fijadas a los estados en los artículos 117 y 118, a los que ya se hizo referencia; y aunque estas reformas se implementaron a la Constitución de 1857 en el año de 1895 (durante la dictadura porfirista), perduraron en la Constitución de 1917.

Efectuando el análisis somero de la problemática de la múltiple imposición, es pertinente analizar la solución que se ha ideado y en la cual el impuesto al valor agregado, juega un papel fundamental en el financiamiento del gasto público de las diversas entidades federativas mexicanas.

## **2. La coordinación fiscal como alternativa a la múltiple imposición**

Como ya se señaló, la forma como se encontraba estructurado el sistema tributario mexicano generaba infinidad de problemas debido a la existencia de

tres impuestos idénticos gravando el mismo objeto y pertenecientes a tres entes políticos distintos o sistemas impositivos diferentes, se afecta la buena marcha económica del país.

En México, este problema que deriva de la triple imposición nacional ha sido enfrentado por la federación en forma destacada durante cerca de los últimos setenta años, buscando en la medida de lo posible, no debilitar el esquema federal, aunque sin lograrlo del todo y originándose consecuencias graves para los estados.

Primero, cuando también ya se mencionó, a fines del siglo pasado, se logró que se reconociese por las entidades federativas que sólo la federación podía gravar la entrada y salida de mercancías del territorio nacional con impuestos aduaneros; la sujeción de ellos a impuestos aduaneros en su tránsito por el territorio nacional; la circulación de ellos por el territorio del país estableciendo impuestos diferenciales, etc., lo cual se incorporó en el artículo 117 Constitucional.

Como siguiente alternativa y evitando hacer cambios sustanciales a la Constitución del país, a la vez que se reconoce el papel que desempeña la estructura política del país, y la coexistencia de los tres niveles distintos de imposición que lleva ineludiblemente a la múltiple imposición y a la generación de conflictos fiscales entre las distintas entidades que integran la federación (Chapoy, 1972), se han reunido en el país tres convenciones fiscales para considerar los problemas impositivos del mismo y planear su adecuada solución. Dichas Convenciones Nacionales Fiscales, se realizaron en los años de 1925, 1933 y 1947. De las dos primeras, aunque se analizaron los problemas tributarios más trascendentes del país, no se obtuvieron resultados concretos. En la convocatoria de la primera convención, se propuso delimitar las competencias locales y la federal en materia fiscal, así como elaborar un plan nacional de arbitrios para unificar el sistema fiscal de todo el país, distribuyendo con mayor equidad, la carga fiscal entre los causantes. Aunque como se dijo antes, no hubo consecuencias prácticas de esta

convención, no dejan de llamar la atención los resultados a los que se llegó en cuanto a meras propuestas que nunca se tomaron en cuenta en la práctica: A) adicionar el artículo 131 constitucional consignando la celebración cada cuatro años, de una convención nacional fiscal que propondría los impuestos que debieran causarse en toda la república, la unificación de los sistemas fiscales y de la limitación de las competencias de las distintas autoridades tributarias y B) la adición a la fracción III del artículo 117 constitucional del sistema de participaciones en impuestos federales para los estados y municipios.

Por su parte, la segunda convención Nacional Fiscal entre las conclusiones más relevantes a las que llegó y que no se tomaron en cuenta tampoco, fueron las siguientes: a) evitar la múltiple imposición y que la labor recaudatoria, se realizara por una sola autoridad. b) Se recomendó que fuese de la competencia impositiva local al establecer gravámenes sobre la propiedad raíz y sobre actos jurídicos no comerciales realizados en su territorio, así como sobre servicios públicos y concesiones locales. c) Se recomendó que fuese exclusivo para la federación, aunque no limitativo el poder para gravar el comercio exterior, el ingreso, la producción y explotación de determinados recursos naturales, la industria en algunos casos, así como servicios o concesiones federales, participando a los estados y municipios.

En 1942, se reforma la Constitución en su artículo 73 fracción XXIX, ya analizado y comentando antes, y para señalar cuáles son las fuentes exclusivas de la federación (Margain, 2019). Desde estas fechas, la Federación empezó a invitar a los estados para que se coordinasen en los impuestos federales similares a los que éstos mantienen en vigor, condicionando lo anterior a que se derogan todos los tributos que las entidades federativas tenían gravando de una u otra forma lo mismo. De ahí que, en la reforma constitucional de 1942 ya mencionada, se determinara que las entidades federativas participarían en el rendimiento de estas contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria federal determinase. Por otra parte, en octubre de 1942, se adicionó la fracción IX del

artículo 117 constitucional que prohibió a los estados, gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama en forma distinta o con cuotas mayores de las que autorice el congreso.

En 1947, la Tercera Convención Nacional Fiscal llegó a conclusiones realmente importantes y trascendentes que sí se tomaron en cuenta y que sí se aplicaron a fin de integrar un plan nacional de “arbitrios” con finalidad de solucionar los problemas que ya hemos mencionado de la múltiple imposición y las diferencias de desarrollo económico y social que el país presentaba. Entre las conclusiones más importantes a las que llegó esta tercera convención, podemos citar las siguientes: a) En cuanto a los ingresos exclusivos de la federación, se ratificó que se integraran con los gravámenes al comercio exterior y sobre la renta, los derechos por servicios públicos federales, los productos de sus inversiones y bienes propios y los aprovechamientos que se tuvieran. b) Como ingresos privativos de los estados y municipios, quedaron los de propiedad raíz rústica y urbana, ganadería, productos agrícolas, traslación de dominio y comercio al menudeo, entre otros. c) Entre algunas otras conclusiones importantes se sugirió fijar como ingresos de legislación coincidente, pero uniforme para los tres niveles de gobierno, los impuestos generales al comercio y a la industria, así como algunos gravámenes locales sobre hilados y tejidos. Se recomendó para la Federación, la creación del impuesto sobre Ingresos Mercantiles (antecedente directo del IVA) con participación a estados y municipios. d) La Tercera Convención Nacional Fiscal, determinó además que, para la realización de sus recomendaciones, debía crearse la comisión ejecutiva del Plan Nacional de Arbitrios, la cual estudiaría el ingreso nacional para efectuar una distribución equitativa de los ingresos fiscales entre los tres niveles de gobierno.

En 1953, se emitió la primera ley federal de Coordinación Fiscal, misma que instituyó la Comisión Nacional de Arbitrios, siendo el principal objetivo de esta comisión coordinar y resolver los problemas que, en el aspecto fiscal, presenta el régimen federal. Se dio así una coordinación fiscal incipiente que al principio

tuvo el desaire de los estados más grandes y ricos con mayor infraestructura económica, pero que fue ajustándose hasta que todos los estados de la República se coordinaron.

En 1980, con la introducción del impuesto al Valor Agregado, se hizo necesario un cambio en las relaciones fiscales entre la federación y las entidades federativas, por lo que simultáneamente con la iniciativa de la ley del impuesto referido, se propuso el establecimiento de un nuevo sistema nacional de coordinación fiscal.

Este sistema nacional de coordinación fiscal, vuelve a enfocarse como solución al problema de la múltiple imposición que si bien, no está expresamente prohibida, sí puede significar el superponer desordenadamente, varios gravámenes sobre los contribuyentes, como lo señalaron Retchkiman y Gil (1981) haciendo referencia a la exposición de motivos de ley de coordinación fiscal de 1978:

La introducción del IVA, permite actualizar y modificar el sistema de la coordinación fiscal y se toca uno de los puntos, y más importantes defectos de la anterior estructura que coadyuvaba a un desarrollo regional desequilibrado, ya que las entidades federativas que alcanzaban mayor participación tributaria eran ellas en las que se generaba la recaudación más cuantiosa. Se trata de las entidades más ricas en la que se generaba la recaudación más cuantiosa, y en las que se concentran los procesos de producción y comercialización, cerrándose el círculo vicioso del subdesarrollo dentro del subdesarrollo (...). (p. 82)

La finalidad del sistema nacional de coordinación fiscal es la de coordinar el régimen fiscal de la federación con los estados, municipios y distrito federal, establecer la participación que corresponda a estas entidades en los ingresos federales, dar las bases para la distribución entre ellos de dichas participaciones y fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales. A cambio de no mantener tributos análogos a los previstos en el sistema, los participantes en el sistema antes mencionados, obtienen un porcentaje de participación en el rendimiento de impuestos, derechos y productos de carácter

federal, siempre que el origen de tales gravámenes por entidades sea plenamente identificable, excluyendo a los impuestos al comercio exterior.

En el ámbito jurisprudencial también se han emitido sentencias en diversos momentos tendentes a dilucidar controversias entre la autoridad y particulares o entre poderes públicos, de las que transcribimos por su importancia, algunas tesis de jurisprudencia que dan luz sobre este sistema de coordinación fiscal mexicano:

Novena Época. 165064. Segunda Sala. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Marzo de 2010, página 951. Tesis: 2a./J. 25/2010.

COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DE LOS CONVENIOS QUE PARA TAL FIN SE HAN CELEBRADO CON BASE EN EL MARCO CONSTITUCIONAL VIGENTE. Conforme al marco constitucional establecido mediante la adición de la fracción XXIX al artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, realizada por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de octubre de 1942, y como consecuencia directa de las recomendaciones de la Tercera Convención Nacional Fiscal, el 31 de diciembre de 1947 se publicó en el indicado medio de difusión oficial la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en cuyo artículo 8o. se establecía, a favor de los Estados, el Distrito Federal y los Territorios que suprimieran sus impuestos generales el comercio y la industria, una participación sobre la recaudación de ese tributo, precisándose que su cobro y control se realizarían de común acuerdo entre las autoridades federales y locales correspondientes, ciñéndose a las disposiciones que mediante decreto fijara el Ejecutivo Federal; posteriormente, en la diversa Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, publicada en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1951, por primera ocasión se estableció la posibilidad legal de que la Federación celebrara convenios de coordinación con las entidades federativas para recaudar la cuota federal y la participación local en ese tributo federal, precisándose en su artículo 15 que los Estados tendrían derecho a una cuota adicional del 12 al millar sobre el importe de los ingresos gravables percibidos dentro de su jurisdicción, siempre y cuando no mantuvieran en vigor impuestos locales sobre el comercio y la industria; inclusive, en apoyo al naciente sistema de coordinación, el 30 de diciembre de 1953 se publicó en el medio referido la Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados, con la que se conformó un sistema para evitar por dos vías la doble o múltiple tributación, por una parte, velando porque las entidades federativas respetaran las restricciones que a nivel constitucional se habían establecido a su potestad tributaria y, por

otra, en materia de comercio e industria, otorgando a los Estados que no tuvieran en vigor impuestos locales sobre actividades de esa naturaleza, el derecho a una cuota adicional del impuesto sobre ingresos mercantiles, al tenor del convenio que celebraran con la Federación; sistema de coordinación basado en la participación del impuesto sobre ingresos mercantiles y en las cuotas adicionales de diversos tributos que perduró en su esencia hasta 1973, sin que todos los Estados aceptaran coordinarse para recaudar la cuota adicional derivada de dicho tributo, por lo que en ese último año se transformó el mecanismo que regía al principal impuesto del sistema nacional de coordinación fiscal, pues se abandonó el sistema de cuotas adicionales, adoptándose el de participación en sentido estricto, ya que respecto del impuesto sobre ingresos mercantiles las entidades que celebraran el respectivo convenio recibirían el 45% de lo que por ese concepto se recaudara en su territorio. En abono a lo anterior, destaca que en aquella época la posibilidad de celebrar convenios de coordinación fiscal no se limitó al impuesto sobre ingresos mercantiles, pues en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en específico en su artículo 45 Bis, adicionado mediante decreto publicado el 30 de diciembre de 1972, se previó que aquéllos se celebraran respecto del impuesto al ingreso global de las empresas de los causantes menores, a condición de que no se mantuvieran en vigor los impuestos locales y municipales previstos en el convenio respectivo. Finalmente, la esencia del sistema vigente a la fecha se fijó con la expedición en 1978 de la Ley de Coordinación Fiscal y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y en 1980 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, estableciéndose un sistema de coordinación fiscal uniforme cuyo sustento se encuentra en la celebración de convenios de adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal entre la Federación y las entidades federativas, cuyo objeto es armonizar el ejercicio de la potestad tributaria entre los órganos legislativos de los referidos órganos de gobierno con el fin de evitar la doble o múltiple tributación, ya que las entidades que celebran tales convenios deben renunciar a establecer contribuciones sobre hechos o actos jurídicos gravados por la Federación o a suspender su vigencia y otorgar a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios, con base en un fondo general y fondos específicos, participación en la recaudación de los gravámenes de carácter federal, ya sea en forma global o condicionada, pues en algunos casos la participación respectiva debe destinarse al financiamiento de determinadas actividades estatales o municipales.

Tesis de jurisprudencia 25/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecisiete de febrero de dos mil diez.

Novena Época. 167539. Pleno. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, Abril de 2009, página 1107. Tesis: P/J. 11/2009.

COORDINACIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 4o.-A, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY RELATIVA, TRANSGREDE LA AUTONOMÍA FINANCIERA LOCAL Y MUNICIPAL. Las participaciones derivadas de los impuestos especiales establecidos por el artículo 73, fracción XXIX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y del sistema federal de coordinación fiscal encuadran en el principio de libre administración financiera local y municipal, porque según la historia constitucional de dicho precepto y el marco legal aplicable a la coordinación fiscal, tales ministraciones tienen origen en los impuestos cedidos por las entidades federativas, sea en un rango inflexible constitucional o bien por medio de la coordinación legal impositiva, por lo que no pueden tener un destino específico predeterminado por la Federación, ya que sería contrario a su autonomía financiera, lo que conlleva a que su entrega sea incondicionada. Luego, si el artículo 4o.-A, último párrafo, de la Ley de Coordinación Fiscal, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 2007, prevé que las participaciones entregadas a las entidades federativas, demarcaciones territoriales y Municipios por concepto del impuesto a la venta final al público en general en territorio nacional de gasolinas y diesel se destinarán exclusivamente a infraestructura hidráulica y vial, movilidad urbana y por lo menos el 12.5% a programas para la protección y conservación ambiental, resulta evidente que transgrede la autonomía financiera local y municipal, porque el Congreso de la Unión no tiene la potestad constitucional para fijar el empleo final de esos recursos, pues se trata de una “etiqueta” que altera la libertad de gasto de las entidades federativas, las demarcaciones políticas y los Ayuntamientos, ya que si bien se tuvo el propósito -sistémico- de impulsar la actividad económica local o municipal por medio de la generación de empleos para lograr una mejor calidad de vida de los habitantes, con el fin de corregir desequilibrios económicos intraterritoriales, es básico respetar su libre administración hacendaria.

Acción de inconstitucionalidad 29/2008. Diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión. 12 de mayo de 2008. Mayoría de nueve votos. Disidentes: José Fernando Franco González Salas y Sergio A. Valls Hernández. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Maura Angélica Sanabria Martínez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Jonathan Bass Herrera.

El Tribunal Pleno, el veintiséis de marzo en curso, aprobó, con el número 11/2009, a tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de marzo de dos mil nueve.

Novena Época. 167538. Pleno. Jurisprudencia. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, Abril de 2009, página 1108. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis: P./J. 14/2009.

COORDINACIÓN FISCAL. LAS FACULTADES EXCLUSIVAS EN MATERIA IMPOSITIVA CONCEDIDAS A UN ÓRGANO ESTATAL NO PUEDEN ESTAR COMPRENDIDAS EN DICHA MATERIA. La coordinación fiscal opera como límite legal a la pluralidad o diversidad impositiva sobre una misma o similar fuente de riqueza, pues integra a las potestades tributarias concurrentes en un conjunto o sistema económico, evitando contradicciones y reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían un desarrollo social y económico armónico en el país, además de que con ella se permite suspender competencias específicas, autoatribuirse otras o asignarlas a otros órganos, con el fin de alcanzar un grado mínimo de homogeneidad en el sistema de financiación federal, local y municipal. En ese sentido, las facultades constitucionales exclusivas en el ámbito tributario no pueden cederse o estar sujetas a coordinación, según las bases contenidas en los artículos 73, fracción XXIX, 115, fracción IV, inciso c), segundo párrafo, y 122, apartado C, base primera, fracción V, inciso b), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos -aunque los rendimientos por concepto de impuestos especiales de carácter federal pueden distribuirse mediante una proporción fijada por el Congreso de la Unión-, porque estaría en manos de los entes coordinados elegir quién ejercerá la potestad tributaria, sin desdoro de que administrativamente pueden coordinarse para lograr una mejor recaudación, que es distinto a la imposición de tributos. Por el contrario, la potestad tributaria concurrente sí puede coordinarse, y del cúmulo de ingresos también participarán esas entidades federativas y los Municipios a los que se les denomina participaciones ordinarias o legales.

Acción de inconstitucionalidad 29/2008. Diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión. 12 de mayo de 2008. Once votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Maura Angélica Sanabria Martínez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Jonathan Bass Herrera.

El Tribunal Pleno, el veintiséis de marzo en curso, aprobó, con el número 14/2009, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de marzo de dos mil nueve.

Queda así claramente definida la evolución de las atribuciones impositivas dentro de las entidades federativas en el sistema nacional tributario, tendiendo a hacer homogéneo el sistema y evitando la doble o múltiple imposición a nivel interno.

Con la reforma de 1979 se pidió que la coordinación fiscal de la entidad federativa que aceptaba integrarse al sistema debía ser completa e integral, y no solo por algún gravamen federal aislado, con la posibilidad de que la Federación y la entidad federativa, celebrarían convenios para que ésta última administrara los gravámenes federales, como sucedió con el IVA hasta el año de 1989.

Finalmente se previó también, que los Estados que no desearan adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, únicamente participarán en los impuestos especiales a que se refiere el inciso 5º de la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Política del País.

Las participaciones se distribuyeron a través de un Fondo General de Participaciones que se constituía con el 18.1% (aumentado al 20% en el presente) de la recaudación federal participable que obtenía la Federación en un ejercicio. Se estableció un mecanismo para la distribución del 50% de este fondo general Participable en proporción directa al número de habitantes de la entidad federativa de que se trate en el ejercicio fiscal participable. El otro 50% se distribuye conforme a un coeficiente que determina la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En todo caso, una entidad federativa no puede recibir nunca una participación federal menor a la que tuvo el año anterior.

### **3. La imposición indirecta y su evolución en relación con la coordinación fiscal**

Es de tal forma importante esta evolución simultánea, que en la implementación del total de impuestos que se cobraban por la Federación o los Estados para hacer

frente a sus gastos, los impuestos o contribuciones indirectas (al consumo, a las ventas, etc.) han ocupado siempre un porcentaje muy elevado. Brevemente señalaremos el desarrollo de las finanzas públicas federales en relación con el tipo de imposición estudiado y la Coordinación Fiscal.

Desde el siglo XIX se hizo evidente la necesidad de que la hacienda pública de los tres niveles de gobierno fuera auto-suficiente y bastante para atender los gastos que se tenían. Esto no se logró, sino hasta muy entrado el avance de la centuria, y una vez que el término de las constantes guerras y luchas intestinas permitió desarrollar las finanzas públicas. Siempre existió el problema de la separación y repartición de fuentes tributarias entre los niveles de gobierno. Las entidades federativas (como ya vimos) tenían una imposición indirecta y regresiva al gravar con alcabalas o gabelas el comercio interestatal. Estas como ya se dijo, fueron suprimidas hasta 1917 con la Constitución Política que así lo ordenó. En el siglo XIX se buscó una solución y se propuso una “clasificación de rentas” en donde los impuestos directos correspondieran a la Federación y los impuestos indirectos a los Estados, pero esto nunca se pudo lograr en la práctica.

El sistema fiscal fue evolucionando desde las alcabalas (gravámenes estatales), papel sellado, aduanas e impuestos a la explotación minera (gravámenes federales), que eran todos los impuestos que inicialmente existían; para después irse adicionando con la “contribución federal” que era una cuota adicional del 25% de lo que correspondía pagar por impuestos a los municipios, estados y federación. Posteriormente desaparece esta y se crea el impuesto del timbre (también federal), en donde inicialmente se gravaban los actos jurídicos que antes estaban gravados con el papel sellado. Para finales del siglo se expide una nueva ley federal del timbre denominada “de la renta interior del timbre”, que extiende a los actos mercantiles el impuesto del timbre. Esta forma impositiva tuvo después a lo largo del presente siglo distintos cambios en dos leyes más (1931 y 1953) con lo que se consolidó técnicamente este impuesto. Al mismo se fueron incorporando diferentes fuentes económicas gravadas en el tiempo que duro su evolución.

Tal es el caso de distintos impuestos especiales que se fueron agregando como alcoholes, transportes, etc., pero posteriormente se dio el fenómeno inverso y se separaron o volvieron a separarse para quedar como impuestos especiales. Existieron así dos aspectos que caracterizan a los impuestos indirectos de la federación, por una parte, el impuesto del timbre que se encargaba de gravar en forma por demás casuística actos mercantiles (compra-venta, suministros, partes y pasajes, loterías, rifas y sorteos, actos jurídicos de sociedades mercantiles, etc.), y por otra se da el desarrollo de los impuestos especiales referidos a ciertos productos o actividades determinadas. Además, las entidades federativas vieron en los impuestos especiales una posibilidad de gravar fuentes específicas siempre y cuando no se usara el timbrado fiscal.

Con el desarrollo y la modernización que estaba teniendo el país a mediados del siglo XX, se concluyó que administrar este impuesto era impráctico con un volumen alto de actividades comerciales debido a que estar pegando timbres o franqueando notas o facturas no iba con un sistema de comercialización moderno y eficiente.

Se va tomando de esta forma conciencia de que eran necesarias reformas fiscales que propiciaran el desarrollo del sistema tributario y a su vez se mejoraran los controles de la administración fiscal. Tendiente a lograr estos objetivos se establece el impuesto sobre ingresos mercantiles que es un impuesto general por concepto de ventas, prestación de servicios, comisiones, consignaciones, agencias de turismo, representaciones, corretajes y distribución: “este gravamen sustituye al impuesto del timbre en lo referente a compra-venta y recibos y sustituyó también a los impuestos locales del Distrito Federal sobre establecimientos mercantiles e industriales y de compra-venta de artículos de lujo” (Flores, 2004, p. 473). Este impuesto sobre ingresos mercantiles se establece en 1948 como ya lo vimos en el apartado precedente. En este mismo año se establece el delito de fraude al fisco expidiéndose la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal. La evolución que se da del impuesto sobre ingresos mercantiles según Ernesto Flores

Zavala (2004), parte de un impuesto general a las ventas para “posteriormente y en la medida en que se fueron modificando diversas cuotas, dejó de ser impuesto general para convertirse en una serie de impuestos especiales sobre las ventas” (p. 474).

Desde su creación el impuesto federal sobre ingresos mercantiles gravó la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el arrendamiento de bienes, y la comisión y mediación mercantiles, reduciéndose así la cobertura del impuesto del timbre a actos que solamente fueran de naturaleza civil. El impuesto del timbre no gravaba desde su origen la prestación de servicios y la comisión y mediación mercantiles, cosa que si se hizo después con el de ingresos mercantiles.

La introducción del impuesto sobre ingresos mercantiles trajo consigo una evolución de las formas de imposición al consumo. Este impuesto general se opone a los impuestos específicos y generó la desaparición de algunos gravámenes de este tipo, aunque después se fueron creando otros con diversas características como el de compra venta de primera mano de alfombras, tapetes y tapices, o el de aparatos eléctricos y electrónicos.

La coordinación fiscal en relación con el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles se dio buscando soluciones y puntos de acuerdo con las entidades federativas para no gravar doblemente a los contribuyentes. El desarrollo de la misma contribución fue abordado en el anterior subcapítulo y sólo señalaremos que de 1948, en que se implanta el impuesto hasta 1979 en que deja de tener vigencia la ley que lo crea, el camino de la armonización fiscal entre estos dos niveles de gobierno no presenta cambios sustanciales, a no ser por el aumento en las tasas del impuesto lo que lleva irremediablemente a todos los estados a coordinarse.

Es hasta que se introduce el Impuesto al Valor agregado en donde sí se operan cambios muy importantes para la coordinación. La introducción del gravamen crea la necesidad de expedir una nueva ley de Coordinación Fiscal sobre las

bases comentadas antes. En torno a este sustancial cambio y forma de organizar la Coordinación Fiscal en México a partir de 1980, la ley del impuesto al valor agregado señaló en su capítulo IX la mecánica de participación financiera con las entidades federativas estableciendo diversos supuestos de coordinación que se han venido ampliando desde esa fecha y que se han ido agregando entre los que destacan los siguientes:

Artículo 41.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:

I.- Los actos o actividades por los que deba 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, excepto la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.

Para los efectos de esta fracción, en los servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido, sólo se considerará el albergue sin incluir a los alimentos y demás servicios relacionados con los mismos.

Los impuestos locales o municipales que establezcan las entidades federativas en la enajenación de bienes o prestación de servicios mencionados en esta fracción, no se considerarán como valor para calcular el impuesto a que se refiere esta Ley.

Fracción reformada DOF 31-12-1979, 15-12-1995, 30-12-1996

II. La enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otras se exporten o sean de los señalados en el artículo 2o.-A de esta Ley.

Fracción reformada DOF 31-12-1979, 30-12-1980, 21-11-1991, 27-03-1995, 15-12-1995, 11-12-2013

III.- Los bienes que integren el activo o sobre la utilidad o el capital de las empresas, excepto por la tenencia o uso de automóviles, ómnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda, aeronaves, embarcaciones, veleros,

esquíes acuáticos motorizados, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas.

Fracción reformada DOF 30-12-1980, 15-12-1995

IV.- Intereses, los títulos de crédito, las operaciones financieras derivadas y los productos o rendimientos derivados de su propiedad o enajenación.

Fracción reformada DOF 30-12-1980, 29-12-1993

V.- El uso o goce temporal de casa habitación.

Fracción adicionada DOF 30-12-1980

VI. Espectáculos públicos consistentes en obras de teatro y funciones de circo, que en su conjunto superen un gravamen a nivel local del 8% calculado sobre el ingreso total que derive de dichas actividades.

Párrafo reformado DOF 31-12-1998

Queda comprendido dentro de esta limitante cualquier gravamen adicional que se les establezca con motivo de las citadas actividades.

Fracción adicionada DOF 21-11-1991

VII.- La enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos de toda clase, organizados por organismos públicos descentralizados de la Administración Pública Federal, cuyo objeto social sea la obtención de recursos para destinarlos a la asistencia pública.

Fracción adicionada DOF 30-12-1996

Tampoco mantendrán impuestos locales o municipales de carácter adicional sobre las participaciones en gravámenes federales que les correspondan.

El Distrito Federal no establecerá ni mantendrá en vigor los gravámenes a que se refiere este artículo.

Reforma DOF 30-12-1996: Derogó del artículo el entonces último párrafo (antes adicionado por DOF 15-12-1995)

De lo antes expuesto y por razones de espacio para esta colaboración, concluimos que el camino emprendido para que no exista la doble imposición en materia de impuestos indirectos (al consumo) transcurrió en un periodo de tiempo amplio en la historia de la imposición en nuestro país, y fue generando las condiciones para

que una vez legislado el impuesto en estudio (valor agregado) este fuera totalmente competencia de la federación en 1989, correspondiendo a los estados únicamente el porcentaje de participación fiscal en el ingreso público correspondiente que señala la ley.

#### **IV. CONCLUSIONES**

Del trabajo de investigación desarrollado se pueden establecer las siguientes conclusiones:

1. Nuestro sistema constitucional dispone, en razón de la organización política federalista que hemos adoptado como forma de gobierno, la posibilidad de que los tres niveles de gobierno incidan en una misma fuente económica gravándola.
2. Solo por excepción nuestra Carta Magna define la potestad y competencia tributaria de la federación y limita la de los estados, dándose así facultades fiscales concurrentes en cuanto al poder tributario para los dos niveles de gobierno.
3. El hecho de que existan dos potestades y tres competencias tributarias, incide en ocasiones en la misma fuente económica gravada, provocando con ello la doble y la múltiple imposición.
4. Dado que la estructura constitucional del sistema fiscal nacional, permite la concurrencia tributaria a los distintos niveles de gobierno, se hizo necesaria la instrumentación de una solución que estuviera acorde con nuestro sistema jurídico y se ha instituido para ello el sistema nacional de coordinación fiscal.
5. La evolución de los impuestos indirectos (incluyendo el de ingresos mercantiles) ha ido estrechamente ligada al desarrollo de la coordinación fiscal. Se han hecho intentos para establecer amplios campos impositivos propios de la federación y los estados, pero esto no se han podido concretar.
6. La implantación del impuesto al valor agregado, hizo surgir la necesidad de una modificación en la coordinación fiscal y esto propició la expedición,

conjuntamente con la ley del IVA, de una nueva ley de coordinación fiscal que permitiera instrumentar la aplicación del impuesto, coordinando a los distintos niveles de gobierno.

7. El impuesto federal al valor agregado, ha representado con su forma de operación el que los Estados se coordinen sobre nuevas bases de participación en los ingresos federales, mismas que significan un avance sustancial en las reglas de una coordinación fiscal total, trayendo consigo consecuencias muy importantes para los fiscos estatales.

## BIBLIOGRAFÍA

- Burgoa, I. (2010). *Derecho Constitucional Mexicano*. Editorial Porrúa.
- Chapoy Bonifaz, D. B. (1972). *Problemas derivados de la múltiple imposición interestatal e internacional*. Universidad Nacional Autónoma de México.
- Coordinación Fiscal. (1981). *México Fiscal, Impuesto al Valor Agregado*, (t. I). Ediciones México Fiscal.
- De la Garza, S. F. (2015). *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa.
- Flores Zavala, E. (2004). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, (los impuestos)*. Editorial Porrúa.
- INDETEC (ed). (1985). *Programa de Especialización en Administración Tributaria, Modulo 01, Panorama Tributario*. México.
- INDETEC (ed). (1987). *Programa de Especialización en Administración Tributaria, Modulo 11, enlaces y ámbitos de operación*. México.
- Margain Manatou, E. (2019). *Nociones de Política Fiscal*. Editorial Universitaria Potosina.
- Retchkiman, B., y Gil Valdivia G. (1981). *El Federalismo y la Coordinación Fiscal*. Universidad Nacional Autónoma de México.
- Rodríguez Lobato, R. (2014). *Derecho Fiscal*. Editorial Oxford.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público (ed). (1984). *La Coordinación Fiscal en México*.

Tena Ramírez, F. (2020). *Derecho Constitucional Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A.

Tribunal Fiscal del Estado de México. (1979). *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México* (6)