

León Cortinas - Peláez

GARZA-GONZÁLEZ, Sergio Francisco de la, Derecho financiero mexicano, 16a. ed., revisada y actualizada⁶, ciudad de México: Porrúa, S.A., 1991, XVI + 1025 pp.

I

1. Nacido en 1923 en Monterrey, el autor se graduó en la Universidad hoy autónoma de Nuevo León en 1945, con su tesis sobre *El municipio: historia, naturaleza y gobierno*, ciudad de México: Jus, 1946; realizando posteriormente estudios de derecho y de comercio en la universidad estadual angloamericana de Luisiana (*Lousiana State*

University, Baton Rouge), como becario del Instituto de educación internacional de Nueva York.

2. Estos datos preliminares permiten ya perfilar algunos de los singulares rasgos del maestro, hoy indiscutible, del pensamiento jurídico mexicano, en la materia del libro aquí recensionado: a diferencia de la mayoría de sus colegas latinoamericanos, las primeras preocupaciones científicas del profesor GARZA se hallan centradas en un tema de derecho constitucional y, específicamente, de derecho político y a ello se une el que *su formación de posgrado* —podríamos decir "de espaldas a Europa", a la cual empero conocerá en profundidad más tarde— se *formaliza en las fuentes anglosajonas, particularmente propicias a la exaltación de los derechos de la sociedad civil ante el*

gobierno, y en cierto momento ajena al clásico enfrenamiento europeo continental entre un Estado modernización y una sociedad retrógrada. En otros términos, fortalecido lo anterior por las pujantes tendencias autonomistas de la política neoleonesa y por la fortaleza económica principalmente industrial de Monterrey, nuestro autor no sólo se integrará naturalmente en la intensa vida cívica y comunitaria de su sociedad local, sino que se constituirá en el equilibrado pero no por ello menos firme defensor de las posturas descentralizadoras de la vida nacional, en lo político y, consiguientemente, en la interpretación federalista, originaria y a ultranza, del ordenamiento jurídico nacional (que comprende en su seno al federal, pero que no es sinónimo de éste), presidido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3. Presidente de la Academia de Derecho Fiscal de Nuevo León, vicepresidente del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal, miembro de la Asociación Fiscal Internacional, el autor ha reflejado en estas instituciones su intensa dedicación a la vida docente, forense y administrativa de su estado natal, que ha sido durante mucho tiempo la segunda capital económica del siglo XX mexicano. En lo docente, catedrático del Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, en las materias de derecho mercantil, derecho bancario y derecho financiero, desde 1947, hace ya 40 años; ha sido además profesor (1963-64) de derecho fiscal en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad estadual de Nuevo León. En lo forense, miembro activo de la Barra Mexicana / Colegio de Abogados y presidente del Colegio de Abogados de Nuevo León (1972-73), ha fungido como consejero en asuntos fiscales de los organismos-cúpula del sector empresarial neoleonés, la Cámara de Comercio de Monterrey y la Cámara de la Industria de la Transformación de Nuevo León. Finalmente, en lo ciudadano, su reiterada calidad de consejero de instituciones político-administrativas del sector público (gobernador del estado de Nuevo León, presidente municipal de Monterrey, integrante del Consejo de Administración y miembro del Consejo Regional de una institución bancaria y crediticia nacionalizada, la hoy privatizada "Banca Confía, S.N.C."), ha sido paralela o consecutiva con su participación promotora en grupos privados militantes, tales como el Instituto de Estudios Sociales de Monterrey, la Liga de Contribuyentes y Usuarios de Servicios Públicos de Nuevo León, la Cámara de Propietarios de Bienes Raíces de Nuevo León, el Consejo de Planeación y Colaboración Municipal de la Ciudad de Monterrey y el Consejo Estatal de la Ciudadanía de Nuevo León.

En el Tribunal Fiscal de la Federación, en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (ambos en la ciudad de México) y en el Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC) de Guadalajara, ha dictado cursos y conferencias, así como en las universidades

Autónoma de Coahuila y en la angloamericana de San Diego / California {*United States International University, Law School*}.

4. Además de la presente obra y de la citada tesis, pueden mencionarse las siguientes publicaciones: "El domicilio en el derecho de conflictos de leyes norteamericanas", ciudad de México: *Revista Jus*, 1947; "La apertura de crédito", Monterrey: *Revista Temas de Negocios del ITESM*, y ciudad de México: *Revista Bancaria*, 1973; 'Los conceptos de los tributos y el Código Fiscal de la Federación', y "La determinación de la obligación tributaria", ciudad de México: *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, II y IV Nos. extraordinarios, 1967-1968; "El procedimiento administrativo de la ejecución", ciudad de México: *Revista Investigación Fiscal*, 1968; "Los gastos normales y propios del negocio como concepto de deducción", y "Los nuevos conceptos de renta en la reforma de 1974", Monterrey: *Boletín de la Administración Fiscal Regional del Noreste*, Nos. respectivamente de 1976 y 1978; 'La naturaleza de las cuotas del Seguro Social', San Pablo / Brasil: *Revista de Directo Tributario*, 1978; "Los actos impugnables en el recurso de revocación", Toluca: *Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México*, 1978; *Los conceptos de renta y de ganancia de capital distribuibles en el derecho mexicano de 1925 a 1981*, ciudad de México: Biblioteca de ediciones de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 1984; "La reforma constitucional y el municipio mexicano", ciudad de México: *Memoria de 1984*, VIII Congreso del Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal, A.C.

II

5. Ante la avalancha de adiciones y modificaciones, ahora semestrales, a las principales disposiciones del derecho tributario federal, resulta particularmente importante la distinción entre quienes se limitan a enseñar *legislación* tributaria y quienes acometen la más perdurable tarea de sistematizar los principios del *derecho* tributario. En este sentido, importa destacar la absoluta coincidencia de criterio con el profesor uruguayo Dr. Ramón VALDES-COSTA, quien en el prefacio de su *Curso de Derecho Tributario*, citada por GARZA, escribe:

"El conocimiento de los principios e institutos es lo más importante y lo único perdurable. Dominándolos, el análisis de los tributos en particular —siempre cambiantes y por regla general defectuosamente legislados— no ofrece dificultades; ignorándolos, ese análisis es puramente formal y letrista. La ley tributaria, como todas las leyes, sólo puede ser cabalmente entendida y, por lo tanto, correctamente interpretada, por quienes conozcan los principios e institutos de la disciplina respectiva, en

los cuales se concretan los principios generales de Derecho" (GARZA, p. XIII).

6. Por lo demás, el maestro regiomontano hace una referencia verdaderamente copiosa y casi siempre muy actualizada a la jurisprudencia tanto del Poder Judicial Federal como del Tribunal Fiscal de la Federación, ciertamente muy poco frecuente en nuestras obras de derecho público y que así se convierten en guías positivas en la interpretación y desarrollo del derecho financiero, al ir definiendo conceptos y criterios respecto de los problemas que se van presentando (*ibidem*).

7. El plan de esta edición comprende cinco grandes partes, que detallamos seguidamente con indicación de las páginas respectivas, así como del desglose de la más extensa de ellas, la Parte Tercera. De esta forma, tenemos la Parte Primera, *Principios generales* (pp. 3-87); Parte Segunda, *El derecho presupuestario* (pp. 89-199); Parte Tercera, *El derecho tributario sustantivo* (pp. 201-651); Parte Cuarta, *El derecho tributario administrativo* (pp. 653-837); y Parte Quinta, *Derecho penal tributario* (pp. 837-957); seguidas de una importante Bibliografía General (pp. 959-967) e índices (pp. 969-996), en los cuales cabría lamentar la inexistencia de un índice analítico, temático y alfabético de autores, cuya aparición cabe desear para una próxima edición, así como una correlación numérica más sistemática de los numerales y literales correspondientes a los diferentes epígrafes de la obra. A este respecto, dada la extensión y profundidad de la Parte Tercera, nos parece oportuno transcribir la articulación de sus respectivos capítulos: I: *El poder tributario del Estado* (pp. 203-264); II: *Limitaciones constitucionales del poder tributario* (pp. 263-316); III: *Los tributos* (pp. 317-385); IV: *Clasificación, efectos y principios de los impuestos* (pp. 387-408); V: *El presupuesto de hecho y el hecho generador del tributo* (pp. 409-452); VI: *Las relaciones jurídicas fiscales y tributarias* (pp. 453-488); VII: *Los elementos subjetivos de la relación tributaria* (pp. 489-547); VIII: *Nacimiento y determinación de la obligación tributaria* (pp. 548-579); IX: *Garantías de la obligación tributaria* (pp. 580-596); X: *La extinción de la obligación tributaria* (pp. 597-640); y XI: *Alteraciones de los plazos de cumplimiento de la obligación tributaria* (pp. 641-651).

III

8. Sería vana pretensión respecto de esta publicación monumental, el querer ocuparnos de la mayoría de los temas y cuestiones que ella suscita. En verdad, la ciencia jurídica mexicana le está debiendo al autor la organización de un auténtico simposium, ajeno a las pequeñeces del centralismo y de las "capillas" profesoriales, en el cual

podieran discutirse por lo menos algunos de los grávidos horizontes que la lectura de estas páginas brinda por doquier. En este sentido van en 1992 los esfuerzos de la Universidad de Guadalajara, organizando para 1993 una obra colectiva de *Homenaje a los profesores Flore s-Zavala y De la Garza* —que concita ya el justo interés y la adhesión de juristas de Europa y de América Latina— dirigida por el profesor jalisciense Antonio JIMÉNEZ-GONZÁLEZ, connotado tratadista joven del derecho financiero y tributario.

9- Seguidamente, intentaremos sólo reflejar algunas de las primeras inquietudes que tan vasta lectura provoca. En el orden que se indica, formularemos apuntamientos personales de esta realización algo inconmensurable. Los mismos versarán sobre: la Constitución como fuente realmente suprema de la materia (IV); la personalidad única del Estado y la inmunidad tributaria de los entes públicos (V); el vaciamiento progresivo de la potestad tributaria estadual (VI); la expansividad de la potestad federal y el fundamento radical para domeñarla (VII); el paternalismo, en las relaciones de la Federación con los estados y municipios (VIII); las nuevas modalidades del federalismo, en particular el llamado "de ejecución" (IX); un balance crítico de la frac. VI del nuevo texto del 166 constitucional (X); los nuevos fundamentos de la hacienda municipal (XI); la sistematización garziana de la tributación municipal (XII); la necesaria revisión de la teoría de las fuentes del derecho financiero (XIII); para culminar con el señalamiento de algunas otras de las muchas aportaciones polémicas e informaciones sugerentes de este libro (XIV).

IV

10. La complejidad del fenómeno financiero, en su vertiente jurídica, lleva a una consideración sumamente rica de la misma, atendiendo tanto a los elementos normativos como a los elementos extra normativos de lo jurídico. En este sentido, hasta podría hablarse de una implícita adhesión a las recientes corrientes tridimensionalistas de la ciencia jurídica, las cuales superando las rigideces del normativismo vienes, de los años diez y veinte de nuestro siglo, postulan la integración en el estudio del derecho, en cuanto ciencia y no como pura técnica, de tres elementos (regla, valores y realidad), tal cual lo formulan jusfilósofos tan destacados como HERNÁNDEZ-GIL, Miguel REALE, Julio-Luis MORENO y Werner GOLDSCH-MITT, prolongando en nuestros días las clásicas aportaciones de Edgar BODENHEIMER, Hermann HELLER y Rudolf SMEND. Por ello, nuestro autor concluye que la actividad financiera del poder público es un cometido dominado por un principio político finalista, si bien su contenido es de carácter económico. En efecto, el cometí-

do financiero comprende aspectos políticos, económicos, normativos e inclusive sociológicos, de donde ninguna doctrina está exenta de crítica, por lo cual aparece razonable colocarse en un justo medio y afirmar, con el gran maestro argentino Carlos GIULIANI-FONROUGE, que si bien la actividad financiera tiene base económica, no puede desconocerse en el estudio jurídico-científico de este cometido del poder público, la influencia de elementos extra normativos como el político y el sociológico, que tienen importancia preponderante (GARZA, páginas 8-9).

11. En el derecho mexicano positivo vigente, es la *Constitución Nacional de 1917*, con sus adiciones y modificaciones de los últimos setenta y cinco años (1917-1992), *el crisol más rico de esta fundamentación tridimensional del derecho financiero*. Al respecto, las bases constitucionales actuales no se limitan a los clásicos preceptos liberales provenientes del Estado liberal burgués de Derecho de 1856-57 (actuales artículos 31 frac. IV, 73 frac. VII, 14-16, 22, 126); sino que exigen su sistemática integración con las normas democráticas y sociales de la Constitución del siglo XX (actuales artículos 3, 25, 26, 27, 28, 73 fracciones XXIX y XXX, 74 frac. IV, 90, 92, 123, 134, etc.), *sin olvidar la posible resurrección del alcance clásico olvidado de disposiciones que, como las relativas a los reglamentos de policía* (actuales artículos 16, párrafo 2o. y 21 párrafo lo., 2a. frase), podrían implicar potencialmente *toda una revolución en la teoría de las fuentes del derecho mexicano* {cfr. Alfonso CORTINA-GUTIÉRREZ, "Los reglamentos de policía", en *Tribunal Fiscal de la Federación-50 años al servicio de México*, tomo I, 1988, pp. 239-254) si, aguzando aun más el razonamiento, se recuerda que para los fundadores de la ciencia de la administración en los tiempos del Iluminismo y de las primeras constituciones políticas de Europa Continental, la voz "policía" tenía un sentido amplísimo equivalente al sentido lato posterior de 'servicios públicos', en el concepto de la doctrina clásica francesa.

12. Concordantemente, este libro enfatiza reiteradamente su *inclinación por la motivación democrática de todos los actos jurídicos y operaciones materiales de la administración financiera* (pp. 131, 204), exigiendo en particular la mayor publicidad en el presupuesto de egresos; así como contraponiendo los términos "tributo" e "impuesto", en cuanto expresión autocrática, respecto de "contribución", cuya denotación más democrática está más a tono con la época moderna, en la cual el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva (la cual, como veremos más lejos, no siempre coincide con nuestras antiguallas categoriales del artículo 31, frac. IV, sino con la progresividad tarifaria), dando el sentido de que los particulares verdaderamente

'contribuyen' para que el poder público pueda realizar sus cometidos (p. 204).

13. En este contexto, *sorprende la hoy oficialista reivindicación de principio llamado de la "subsidiariedad" de la acción pública* (p. 10), ciertamente afirmado por algunas interpretaciones conservadoras de Alemania, pero expresamente rechazado por los recientes ordenamientos constitucionales, no sólo de Italia en 1947 y de España en 1978 {cfr. Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ, *Curso de derecho administrativo*, Madrid: Civitas, 4a. ed., 1986, 2 vols., en el primer volumen, en su cap. sobre la Constitución), sino especialmente de México, en su tradición intervencionista ratificada en 1917, ahora fortalecida por las reformas de 1983:

'El Estado contará con los organismos y empresas que requiera para el eficaz manejo de las áreas estratégicas a su cargo y en las actividades de carácter prioritario donde, de acuerdo con las leyes, participe por sí o con los sectores social y privado' (nueva redacción del art. 28 párrafo 5o., que complementa la igualmente nueva formulación del art. 25, párrafos 4o. y 5o. de la Ley suprema).

En verdad, la doctrina vaticana de la subsidiariedad se combina con la conocida postura de los tributaristas que, partiendo de *una falaz asimilación de los principios del derecho penal con el derecho tributario* (p. 286), consideran a las contribuciones como una pena o castigo (la llamada "teoría del sacrificio") que recaería sobre los habitantes mexicanos y extranjeros (pp. 63 y 265), *cuando en verdad se trata de una honrosa participación en el financiamiento comunitario de los cometidos que a todos benefician, en cuanto enriquecen las libertades concretas de las gentes mediante prestaciones* (educación, salud, vivienda, subsistencias populares) que potencian el más pleno desarrollo de la personalidad de todos. Precisamente importa destacar esta '*teoría de la participación*' en el fundamento último del derecho tributario, porque quizá sea ella una manifestación imperativa de nuestra ciencia, que tienda a contrarrestar no sólo la evasión fiscal, sino las cada vez más sofisticadas técnicas de 'abuso del derecho', generalmente edulcoradas con la terminología de 'elusión' (p. 402), que logra sólo penosamente ocultar su naturaleza sustantiva de ilegitimidad o defraudación {cfr. León CORTIÑAS-PELÁEZ, "De la planeación tributaria y del abuso del derecho - Legitimidad sustantiva y legalidad formal", en *Tribunal Fiscal de la Federación - 50 años al servicio de México*, tomo V, 1988, pp. 115-184).

V

14. Con todo acierto, *rechaza esta obra la personalidad pretendidamente doble del Estado* (p. 524), y adhiere a una medular sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo ponente fuera el eminente constitucionalista Felipe TENA-RAMÍREZ:

"El Estado puede asumir dos posiciones: una, en que se advierte su índole de entidad soberana; otra, según la cual obra de modo análogo a como lo hacen los particulares. Esta distinción está reconocida por la Suprema Corte de Justicia en su jurisprudencia (tesis número 540, página 867, del *Apéndice* de 1955). Se ha llegado a afirmar que el Estado tiene dos distintas personalidades, una de derecho público, cuando actúa como entidad soberana y usa de su imperio y otra, de derecho privado, cuando obra como los particulares. La terminología adolece de imprecisión : *el Estado es siempre entidad pública; no tiene dos personalidades, sino sólo una, que es de derecho público en todos los casos.* Aún así, la distinción es real, puesto que hay dos aspectos diversos dentro de la personalidad única del Estado. Con la mayor frecuencia, el Estado presenta un aspecto según el cual obra en ejercicio de su soberanía o de su poder de mando, y usa plenamente de su facultad de imperio, es decir, actúa unilateralmente, como superior frente a los particulares, quienes, por ello, le están subordinados; pero en otras ocasiones, sin dejar de ser persona de derecho público, trata con los particulares sobre bases de igualdad, en virtud de un concierto espontáneo, y no impuesto, sin hacer uso la autoridad de sus atributos de mando; en suma, de una manera muy análoga a como obran entre sí los particulares. En el primer caso, sus actos son de autoridad, y contra ellos procede el juicio de garantías; en el segundo supuesto, no son actos de autoridad para los efectos del amparo, y contra ellos no cabe el juicio constitucional" (pp. 524-525, citando el amparo en revisión 1863/60, resuelto el 21-feb.-1962).

15. Con idéntico tino, digno de particular realce en el marco de esta administración federal del periodo 1982-94, que tan formalmente se ha preocupado por restablecer la competitividad del sector público respecto del sector privado, *se argumenta en contra de la doctrina angloamericana opuesta a la inmunidad tributaria de los entes públicos.* En otros términos, como fundamento dogmático de la inmunidad de las dependencias y entidades de la administración pública —tanto federal y estadual como municipal—, se formulan las siguientes consideraciones: '*La inmunidad fiscal de las entidades públicas y de sus dependencias respecto a los impuestos es, al contrario, una consecuencia de la naturaleza substancial del hecho imponible,* en correspondencia con su causa jurídica. El presupuesto de hecho de todo impuesto tiene naturaleza económica, consiste en una actividad o situación económica, de la cual resulta capacidad contributiva. La capacidad contributiva significa apreciación por parte del legislador de que el hecho económico, que se ha verificado para el sujeto, le permite distraer una suma de dinero de sus necesidades privadas para destinarlas a los gastos públicos. Pero esos conceptos básicos del hecho imponible no tendrían sentido si el hecho imponible se atribuyera al Estado, o a las entidades públicas o a las dependen-

cias de ellas. *Las situaciones o las actividades económicas de las mismas nunca representan capacidad contributiva,* porque toda la riqueza del Estado ya sirve directamente a las finalidades públicas y sería sin sentido atribuirle una capacidad de contribución a las finalidades para las cuales toda su actividad y su existencia misma están destinadas".

"La inmunidad fiscal del Estado y de las entidades públicas y de las dependencias con o sin personería jurídica propia, constituye un dogma jurídico tributario, en relación a *la misma naturaleza del hecho imponible, que, por su causa, no es, sin contradicción lógica, atribuible a esa clase de sujetos.* Sólo puede admitirse *excepcionalmente* (cursivas del original) la imposición de ellos, cuando resulte evidente la voluntad legislativa de equiparar completamente una empresa pública a las empresas privadas, sometiéndola al mismo régimen jurídico y económico. En este sentido y con esta reserva se puede aceptar la afirmación, dominante en la doctrina y en la jurisprudencia europea y norteamericana, que admite la imposición de las empresas industriales o comerciales del Estado (P- 525).

16. Cabe tener presente que, paradójicamente *en derecho federal mexicano, estamos experimentando una involución:* a la exención genérica del Código Fiscal de 1967 {*cf.* art. 16, par. 2o., en su tenor de 1980), ha sucedido una exención restrictiva, preceptuada en el artículo lo., párrafo segundo, del Código Fiscal de 1981:

'*La Federación queda obligada apagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.*'

De donde resulta que las personas jurídicas de derecho público diversas de la Federación, y muy especialmente los organismos descentralizados y demás entidades y empresas públicas de la Administración, tendrían supuesta una capacidad contributiva de principio, en flagrante contradicción con las conclusiones científicas antes citadas y con las finalidades atribuidas al sector público industrial y comercial por la Constitución Nacional. Cabría explorar la existencia de una contradicción dogmática similar en la legislación hacendaria de las entidades federativas, y en los ordenamientos tributarios referentes a los municipios, con posterioridad al 3 feb. 1983, fecha de entrada en vigencia del nuevo artículo 115 frac. IV de la Constitución Nacional (término que preferimos al "centralista" de *Constitución Federal*, por la muy interesante motivación formulada por el profesor MONTAÑEZ-OJEDA, en la contribución que citamos *infra*, en nuestro apartado VIII, *in fine*).

VI

17. Como surge de nuestro apartado I, *supra*, esta obra encarna una decidida postura federalista, es decir, reivindicadora de las potestades y destinos tributarios que han sido progresivamente arrebatados a los niveles estadual y

municipal, por la acción siempre avasalladora de nuestro contradictorio "federalismo centralizador". 18. Según el artículo 124 de la Constitución Nacional, ' "Las facultades que no están *expresamente* concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados" (subrayado nuestro del vocablo que nos distingue, quizá decisivamente o quizá sólo por una "distracción centralizadora", de la Constitución angloamericana de 1787, en esta materia de atribución respectiva de competencias a los niveles estadual y federal). Precisamente como consecuencia del tenor del artículo 124 y su pretensión de radicalizar todas las potestades de principio en beneficio del nivel estadual, *salvo excepción expresa*, el Poder Constituyente Permanente ha ido progresivamente inviniendo el "modelo" de federalismo que nos viene del siglo XIX, mediante la atribución expresa, creciente y hasta implícita de potestades tributarias al nivel federal, pues *como si no bastara la amplitud del art. 73 frac. VII, se han añadido los cinco numerales de la fracción XXIX* (sin literal, pero que cabría denominar XXIX-A, puesto que las fracciones siguientes, con cierta incoherencia alfabética y pésima técnica constitucional, se distinguen como las fracciones XXIX-B, XXIX-C, XXIX-D, XXIX-E y XXIX-D), *que prácticamente tienden a vaciar de contenido tributario al antes citado art. 124*, pues se faculta al Congreso de la Unión:

"ARTÍCULO 73. (...) XXIX. Para establecer contribuciones:

"1o. Sobre el comercio exterior (lo cual, comentamos, es obvio pues ningún ' "modelo" de federalismo ha soñado jamás con atribuirlo a las unidades territoriales menores).

"2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del Artículo 27 (lo cual, comentamos, configura una aberrante confusión entre el patrimonio *nacional*, que corresponde en lo pertinente a los tres niveles de gobierno, con los bienes *federales*, confusión de lo nacional con lo federal en beneficio exclusivo de este último, que reproduce la muy centralista Ley General de Bienes Nacionales de 1982, cuya inconstitucionalidad debería intentar de ser promovida con fundamento en el art. 103 frac. II de la Constitución Nacional).

" 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros (sin comentarios).

"4o. Sobre servicios públicos concensionados o explotados directamente por la Federación (lo cual, comentamos, parte muchas veces de una apoyatura abusiva de la Federación, sobre bienes que, siendo de la Nación por imperio del 27 constitucional *nacional*, pertenecen en verdad a los niveles estadual o municipal, y sólo por usurpación dominical, al nivel federal).

"5o. Especiales sobre:

"a) Energía eléctrica (lo cual, comentamos, al no dis-

tinguir entre las distintas categorías de contribuciones, *vg.* las establecidas por el art. 2o. del Código Fiscal de 1981, en su incrementada versión vigente desde 1986, arrebatada a las entidades territoriales menores, no sólo su potestad impositiva, sino igualmente la de establecer derechos o contribuciones especiales estadales respecto de este hecho generador).

'/b) Producción y consumo de tabacos labrados (lo cual, comentamos, en concordancia con el art. 117, fracc. IX, permite a los Estados gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en la forma específica o con cuotas no mayores de las que autorice el Congreso de la Unión).

' 'c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo (lo cual, comentamos, *arrebata, sin compensación equitativa* ni razonable ni proporcional, *las contribuciones todas que se impongan sobre la principal fuente de recursos del país*, pues las leyes de la pretendida coordinación fiscal y los convenios únicos de desarrollo siguen rebelándose como actos públicos inequitativos, que no logran edulcorar el despojo de los recursos estadales y municipales en beneficio unilateral del despilfarro organizado por la Federación, principalmente para las arcas insondables de la monstruosa "mancha urbana" del Distrito Federal).

' 'd) Sellos y fósforos (sin comentarios).

' 'e) Aguamiel y productos de su fermentación (sin comentarios).

' 'f) Explotación forestal (idéntica crítica a la del literal a), y

' 'g) Producción y consumo de cerveza (*idem*).

"Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine (comentario: tendencialmente, casi nunca ha correspondido *a la totalidad* de las entidades federativas un porcentaje superior al 20%, yendo casi siempre más del 80% a la Tesorería de la Federación). Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica (comentario: *dicho porcentaje, sumado a todos los demás ' otorgados*" por las legislaturas estadales a la suma de todos sus municipios respectivos, *repiten la "ley federal del embudo"*, es decir, que casi nunca más del 20% va a los municipios y que un poco más del 80 % queda a disposición del "colonialismo interno", encabezado por la administración centralizada y el municipio-capital de la entidad federativa respectiva)".

VII

19 • *Este marcado desequilibrio en lo tributario del Pacto Federal con un sentido centralista, ha pretendido ser acentuado por una interpretación que justamente rechaza nuestro autor.* En efecto, el art. 73 frac. X de la Constitución Nacional, faculta al Congreso:

"X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, servicios de banca y crédito, energía eléctrica y nuclear, para establecer el Banco de Emisión Único en los términos del Artículo 28 (...)"

20. Con su profunda experiencia administrativa y jurisdiccional, ante la pretensión de derivar de esta *facultad exclusivamente legislativa* una potestad tributaria correlativa, el maestro Alfonso CORTINA-GUTIÉRREZ había rechazado dicha interpretación de Ernesto FLORES-ZAVALA, tendente al establecimiento de una potestad tributaria federal exclusiva sobre las fuentes a que estas materias se refieren ("Estudio preliminar" a Mario PUGLIESE, *Instituciones de derecho financiero*, traducción al italiano por José SILVA, *Prólogo* de Antonio CARRILLO-FLORES, 2a. ed., ciudad de México: Porrúa, S.A., 1976, XII + 382 pp., esp. 21-22). En efecto, para CORTINA-GUTIÉRREZ, las únicas limitaciones que la Constitución ha establecido respecto a impuestos locales al comercio, se encuentran en el artículo 117 y se relacionan esencialmente con la prohibición de impuestos al-cabalatorios, que afectan desfavorablemente al comercio interestatal. Por consiguiente, los gravámenes al comercio regional que no sean discriminatorios por razón del origen de las mercancías, son constitucionalmente posibles, *a contrario sensu*. Particularmente y para don Alfonso, la fracción VI del 117 indica, al interpretarse también *a contrario sentido*, que es legítima la imposición sobre el consumo o sobre la circulación de efectos nacionales o extranjeros, si el cobro no requiere aduanas locales, o inspección, o registro de bultos, o documentación que acompañe la mercancía. Por otra parte, la tradición de tributos estatales al comercio ha sido implícitamente reconocida por el legislador federal cuando se promulgó la reforma de 1942 a la fracción XXIX del 73, y expresamente cuando se promulgó la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles —que es típicamente una ley sobre ventas comerciales— en la que se dejó a los estados la opción de recibir una cuota de la tarifa federal total, o bien desechar ésta, en cuyo caso se hubiera mantenido sólo la tarifa federal y, con independencia de ella, se habría gravado con tributos estatales el comercio regional en una forma libremente determinada por la legislatura local.

21. Importa el señalamiento de esta sabia opinión doctrinal y de sus argumentos legislativos, en la perspectiva del pensamiento de GARZA-GONZÁLEZ, quien *niega que de la fracción X del artículo 73 se deriven potestades tributarias a la Federación*, en apoyo de lo cual recuerda varios criterios concordantes del Poder Judicial Federal. *En primer lugar*, la Suprema Corte sentenció que ' 'cuando la Federación se reservó privativamente la facultad de legislar sobre la industria cinematográfica, lisa y llanamente, *se pretendió regularla actividad relacionada con*

la producción filmica, pues por industria debe entenderse la serie o conjunto de actos u operaciones que tienen como inmediata finalidad la producción (...) *Fuera de ese aspecto, ningún otro, pese a su conexión con la cinematografía puede entenderse como comprendido dentro del concepto de industria cinematográfica*". Cuando un congreso estadual autoriza a un municipio a recaudar por conducto de los exhibidores dueños de las salas el impuesto de espectáculos a cargo de los espectadores, ' 'no se está legislando sobre industria cinematográfica, sino que se están estableciendo contribuciones sobre materia de espectáculos públicos, para lo cual tiene facultades el Congreso local de acuerdo con el artículo 124, en relación con el 73 constitucional" (p. 226, citando al *Semanario Judicial de la Federación*, VII Época, vol. IV, la parte, pp. 36-37). *En segundo lugar*, reitera GARZA-GONZÁLEZ que en las salas en que se exhiben cintas filmicas y se cobra al público, no se está realizando una labor propia de la producción cinematográfica, sino *una actividad de tipo comercial, típico hecho generador ante la potestad tributaria local*, en donde un sujeto ofrece un servicio y otros pagan por él, al igual que en los lugares en que se ofrecen espectáculos taurinos, de box, teatro o deportivos. *En tercer lugar*, la Suprema Corte ha fallado que "la atribución concedida al Congreso de la Unión por el artículo 73, fracción X, de la Constitución Federal *para legislar* en toda la República sobre comercio, *no significa que esta materia genérica constituya una fuente de imposición reservada exclusivamente a la Federación* toda vez que la interpretación sistemática de tal precepto, en relación con lo establecido por los artículos 73, fracciones IX y XXIX, y 117, fracciones LX, V, VI y VII de la Constitución General de la República, así como su interpretación histórica (artículo 72, fracción X, de la Constitución de 1857 y su Reforma de 14 de diciembre de 1883) conduce a concluir que la facultad de imponer tributos sobre la materia de comercio en general también corresponde a los Estados" (pp. 226-227, citando el *Informe* de la Corte de 1969, la parte, p. 188, en el amparo en revisión 6163/54, Juan González Noriega y coags.)

Para terminar estas precisiones garzianas sobre la reivindicación de *la potestad tributaria de los Estados*, resulta sugestivo el señalamiento de que la misma *no se derivaría*, como sostiene una opinión doctrinal y jurisprudencial muy extendida, *del artículo 124 de la Constitución* citado a comienzos del apartado VI de esta recensión. Para GARZA, el artículo 124 no es aplicable a la distribución de las potestades tributarias, no existe semejante potestad reservada a los Estados, aún cuando la Constitución confiere algunas potestades tributarias exclusivas a la Federación. Para él, *es en la autonomía y soberanía de los Estados (art. 40), donde radica el fundamento de la potestad tributaria*, en cuanto soberanía sin dicha potestad implica ausencia de soberanía, la cual se reconoce precisamente cuando se la restringe en el art. 117, fraccs. III-VIII

(pp. 227-228 donde se transcriben *in extenso* los preceptos de los artículos 40 y 117 de la Constitución Nacional).

VIII

2.2. Los señalamientos doctrinales y jurisprudenciales del apartado VI que antecede, plantean en verdad una cuestión determinante para la solidez y el horizonte de las instituciones democráticas, en particular financieras, de los Estados Unidos Mexicanos. En una reciente mesa redonda organizada en la U.N.A.M. ¹ "Acatlán"), se ha puntualizado en detalle un cierto "fracaso" de la pretendida descentralización de la vida nacional, el cual obedecería, utilizando categorías de la psiquiatría social, a un muy introyectado "complejo de paternalismo", del cual se mencionaron diversas manifestaciones en variadas ramas del derecho positivo. Como los ejemplos nos parecieron elocuentes y resultan ilustrativos para el razonamiento que aquí propondremos, cabe glosarlos seguidamente en forma sumaria.

23. En materia familiar, no sólo los abuelos siguen pesando en la vida privada de sus hijos e hijas casados, contrariando inclusive respecto de sus nietos los lineamientos educativos liberalmente escogidos por la pareja titular de la patria potestad, sino que hasta la igualdad constitucional prevista por el artículo 4o. entre el varón y la mujer, viene siendo mitigada cuando no netamente desvirtuada por la legislación secundaria tanto federal como estadual y, muy significativamente, por frecuentes ejecutorias que siguen discriminando a la mujer.

24. En materia penal, el monopolio de la acción por el Ministerio Público en la mayoría de los casos, no sólo facilita la corrupción sino que invalida la autonomía y madurez de las posibles querellas entabladas por los particulares, como consecuencia del sostenimiento cívicamente valioso de denuncias privadas, que los convertirían en partes penalmente legitimadas, como acontece en la abrumadora perspectiva del derecho comparado, donde se evita este "paternalismo" respecto de la acción de la parte penalmente ofendida. Paternalismo que nos da una acción penal 'presidencializada', es decir burocratizada, proclive a la arbitrariedad e inadmisibles en un país donde precisamente el titular del Ejecutivo (1982-1994) pretende reivindicar el rol de la "social civil".

25. En lo administrativo general, la Ley federal de las entidades paraestatales de 14 de mayo de 1986, agravando el "paternalismo" instaurado por la "sectorización" de la Reforma Administrativa (1976-1982), *tiende a transformar las relaciones de coordinación y de prudente tutela* que nos enseña la tradición de las instituciones administrativas occidentales, *en un control casi asfixiante* que, lejos de favorecer una auténtica 'autonomía de gestión', se combina con las peligrosas y descontroladas facultades que ha ido adquiriendo la Secretaría globalizadora

(S.H.C.P. desde 1992) y convierten al Plan Nacional de Desarrollo en una gran matriz directiva de las actividades de la Federación, con un efecto político centralizador ("discutir y proponer con el centro, desde el centro, en un país centralizado"), preñado de racionalidad burocrática a ultranza, fácilmente tentada por la homogeneidad, la que en algún momento es imposición y autoritarismo (*cf.* Federico REYES-HEROLES, "Neoliberalismo y rectoría estatal", en la obra colectiva *La constitución mexicana: rectoría del Estado y economía mixta*, ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas y Porrúa S. A., 1985, XII + 469 pp., esp. 219-237), de donde *la conversión 'paternalista "de la rectoría estatal y de la planeación en una "élite planeadora"* que intente erigir tal ejercicio político es una labor de *nuevos sabios* (subrayado de REYES HEROLES, p. 236).

26. En lo jurisdiccional, *el monopolio de la justicia por el Poder Judicial Federal*, con embotellamiento y, en definitiva, denegación de justicia de la Corte, cuyo rezago también respondería al "paternalismo centralista", *que teme transferir el conocimiento de la mayoría de los asuntos a las jurisdicciones especializadas* (vg. los tribunales autónomos de lo contencioso administrativo, tanto federales como estatales) *o a las jurisdicciones estatales o locales*, ahora presupuestaria y moralmente robustecidas por las reformas del 17 de marzo de 1987, donde el nuevo art. 116, fracc. III, relativo al Poder Judicial de los Estados, establece en su párrafo 5o.:

'Los magistrados durarán en el ejercicio de su encargo el tiempo que señalen las Constituciones Locales, podrán ser reelectos, y si lo fueran, *sólo podrán ser privados de sus puestos en los términos que determinen las Constituciones y las Leyes de Responsabilidades de los Servidores Públicos de los Estados*".

27. En realismo político, en ciencia actualizada y en la línea de la más reciente doctrina nacional y extranjera (*cf.*, por todos, Jorge MONTAÑEZ-OJEDA, "Federalismo tributario en México", en *Tribunal Fiscal de la Federación - 50 años al servicio de México*, tomo V, 1988, pp. 429-464, a quien seguiremos críticamente en sus desarrollos y que cita extensamente las más recientes contribuciones europeas y angloamericanas), la valiosa contribución de GARZA-GONZÁLEZ bien merece el honor de ser prolongada en su lúcida postura federalista, que por lo menos en esta materia tributaria tiende a atenuar y si es posible a destruir el "paternalismo" reinante entre la Federación y las entidades territoriales menores desde tiempo inmemorial, pero ciertamente agravado por las insuficiencias de un *constitucionalismo mexicano del siglo XX, al que algunos insisten en interpretar con la mentalidad de las finanzas clásicas* del liberalismo y del centralismo.

28. Con referencia a la obra de Jean ANASTOPOULOS, *Les aspects financiers du fédéralisme*, París: L.G.D.J.,

1979, se destaca que las finanzas federales clásicas se ubican en un periodo de intervencionismo mínimo del Estado, en el cual el sistema financiero nacional se rige por el principio de autonomía, caracterizado por la separación de responsabilidades federales y locales en lo concerniente a ingresos y financiamiento de los entonces escasos y raquíticos cometidos del poder público, generando este sistema discriminaciones geográficas y distorsiones económicas. *Las finanzas federales modernas*, en cambio, se explican en el marco del Estado intervencionista: el objetivo tradicional de definir espacios financieros y limitar el poder central se sustituye por la integración, optimización de la acción central y su combinación con las acciones estatales y municipales, para la realización de programas conjuntos y la ejecución de políticas de compensación de disparidades regionales; los elementos fundamentales son la cooperación financiera (*federalismo cooperativo*) y la nueva repartición de las misiones de cada nivel político administrativo (los Estados son casi siempre el nivel de ejecución inmediata de los cometidos del poder público, bajo las modalidades y el financiamiento de la Federación), poniéndose en práctica mecanismos para el mantenimiento de una cierta autonomía estadual, entre los cuales destaca el *autofinanciamiento en un 30% como mínimo de los recursos necesarios para el cumplimiento de los cometidos asumidos directamente por las entidades territoriales menores*. En convergencia con la doctrina angloamericana (cfr. Richard y Peggy MUSGRAVE, *Hacienda Pública teórica y aplicada*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981), se destaca un marcado interés por conservar y fortalecer la descentralización en el cumplimiento concreto de los cometidos del poder público, reservando al nivel federal amplias facultades para la conducción nacional; importantes canales de auténtica colaboración "inter niveles" y, sobre todo, mecanismos tributarios que permiten a las entidades federativas un auténtico y relativamente importante nivel de autofinanciamiento.

29. Como lo explica Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA (cfr. *Estudios sobre autonomías territoriales*, Madrid: Ci-vitas, 1985, pp. 41 ss.), se puede hacer una clara distinción entre el federalismo del siglo XIX y el del siglo XX. El primero se apoyaba en circunstancias históricas, geográficas y hasta de origen étnico. A partir de la segunda Guerra Mundial, se despliega una forma de federalismo enteramente nueva: es un federalismo que intenta justificarse sobre bases funcionales y operativas, como respuesta a una serie de problemas y exigencias básicas del funcionamiento entero de la sociedad contemporánea en su conjunto, no ya como un tributo a un modelo histórico más o menos arcaico y reducido a ciertas etnias o lugares similares. En el concepto del ilustre jefe de la Escuela Democrática del Derecho Administrativo y de la Ciencia de la Administración en España y América Latina, el federa-

lismo contemporáneo se apoya en las razones que inspiran al nuevo regionalismo: la ordenación del territorio y el área regional, la política de desarrollo regional y la crisis de las técnicas burocrático-centralizadas de gobierno.

30. La importancia de estas razones justifica evocarlas aquí por separado, con algún detalle.

a) *La ordenación del territorio y el área regional* se refiere a la necesidad de ordenar el territorio, planificar las estructuras globales, los usos genéricos del espacio y hasta la protección de la naturaleza, objetivos entendidos en el contexto de la nación en su conjunto, comprendidos los espacios urbano y rural.

b) *La política de desarrollo regional* es condición sistemática del desarrollo de la nación, pues "el aumento global del producto nacional bruto, perseguido como objetivo último, aumenta y no corrige los desequilibrios regionales existentes dentro de un mismo país; rompe estructuras sociales y económicas operativas, aunque retrasadas, en un momento dado por la tendencia a la concentración industrial y comercial y, correlativamente, demográfica, que tiende a desertizar el resto del país; deja de explotar o dilapida recursos disponibles por la búsqueda del óptimo y efímero beneficio inmediato". Al final, estos inconvenientes son de tal bulto que terminan por bloquear el mismo desarrollo cuantitativo, a tanto precio buscado.

c) *La crisis de las técnicas burocrático-centralizadas de gobierno* es el tercer factor que anima la corriente regionalista y potencia la salida hacia un "federalismo cooperativo". La creencia en la superioridad técnica de la centralización servida por cadenas burocráticas- jerarquizadas ha sido superada definitivamente. Las propias grandes organizaciones privadas, en busca de eficiencia, han abandonado el modelo burocrático-centralizado, cuya expresión ideológico-administrativa es la desconcentración, variante de la centralización originaria a la que demagógicamente y con clara falsificación conceptual y empírica pretende a veces presentarse con el antifaz de "descentralización". La simple desconcentración, sin un traspaso general de responsabilidades, entorpece la gestión en lugar de facilitarla. El único remedio efectivo para romper con el pulpo burocrático del centralismo consiste en el intercalado de instancias representativas populares, que motiven y definan, como ya lo exigía León DUGUIT, la autonomía en el principio del autogobierno, de tan perdurable y siempre creativa experiencia en la madurez político-administrativa de los países germánicos (*Selbstverwaltung*) y anglosajones (*Self-government*). En efecto, la efectividad de un poder político-administrativo cercano y propio es incomparablemente superior a las delegaciones periféricas de la administración central.

GARCÍA DE ENTERRÍA refiere la esencia del nuevo federalismo al señalar que una enseñanza general es la de que todos los federalismos y regionalismos en ejercicio

han superado de manera definitiva la construcción de las autonomías sobre la técnica de la separación formal y absoluta de competencias, entre el Estado o persona pública mayor y los entes territoriales o personas públicas menores, la técnica de las "competencias exclusivas", para entrar decididamente en el camino de las competencias compartidas, concurrentes o coincidentes, según las califican las variantes terminológicas de la doctrina y de los diferentes derechos positivos.

31. Ahora bien, una manifestación concreta del nuevo concepto se ha puesto en práctica en algunos países bajo el nombre de "federalismo de ejecución". En este sistema, la Constitución autoriza que las entidades federativas asuman la ejecución de las reglas cuya formulación se ha reservado como incumbencia exclusiva del órgano federal; la regulación secundaria de tales normas federales exclusivas también se entiende como materia "regionalizable". De, este modo, tenemos función legislativa federal en lo exclusivo, y función administrativa estadual y municipal en lo local. Este tipo de repartición de responsabilidades, donde las entidades territoriales menores conservan la función legislativa en la materia meramente local, constituye uno de los principios fundamentales que permiten la autonomía regional, en la filosofía del "federalismo de ejecución". Esta técnica de "federalismo de ejecución" se ha desarrollado con procedimientos diversos, generalmente muy flexibles en la interpretación y aplicación de preceptos constitucionales provenientes de una centuria anterior, flexibilidad llamativa en el modelo anglosajón (Estados Unidos del Norte, Canadá y Australia), donde el silencio constitucional respecto de la distribución de facultades ejecutivas entre Federación y estados no ha sido óbice para que, en la práctica, la mayor parte de los programas de la autoridad federal se realicen a través o por intermedio de los órganos locales, aplicando fórmulas de "relaciones intergubernamentales" en un modelo federal en el cual, al igual que en los de los países germánicos, la supremacía de la ley federal sobre la local permite que la Federación pueda encargar imperativamente a las entidades territoriales menores de la ejecución de las leyes federales. El "federalismo de ejecución" en los países germánicos (República Federal de Alemania, Austria y Suiza) se caracteriza porque la Constitución señala reglas a las entidades federativas (Länder) para la ejecución de las leyes federales, inviniéndose la ecuación, de tal manera que las entidades federativas ejecutan las leyes federales como competencia propia, salvo que la Ley Fundamental disponga o permita otra cosa, pudiendo también darse la ejecución como "competencia comisionada", cuando la Federación se reserva instrumentos de dirección y control sobre la administración regional; de esta forma, la administración directa de la Federación es rigurosamente excepcional, requiere una autorización constitucional específica y se limita a un pequeño número

de cometidos, generalmente esenciales, del poder público.

X

32. En el marco de reflexión de una obra excepcional como la del maestro de Monterrey, procede ahora preguntarnos respecto de las posibilidades de modernización y de legitimación de nuestro federalismo, atendiendo a los precedentes señalamientos (*supra*, apartados VI a XI).

Aparentemente, nuestra estructura constitucional no permitiría establecer la técnica del "federalismo de ejecución", a no ser por un texto adicionado en 1982 (entonces art. 115 frac. X), cuyo tenor confirmado en 1987 por el Constituyente Permanente, pasó a constituir el artículo 116, frac. VI, que a la letra preceptúa:

"La Federación y los Estados, en los términos de ley, podrán convenir la asunción por parte de éstos del ejercicio de sus funciones, la ejecución y operación de obras y la prestación de servicios públicos, cuando el desarrollo económico y social lo haga necesario.

"Los Estados estarán facultados para celebrar esos convenios con sus Municipios, a efecto de que éstos asuman la prestación de los servicios o la atención de las funciones a las que se refiere el párrafo anterior".

Esta adición de 1982, ratificada en 1987, es considerada por el profesor MONTAÑEZ-OJEDA como una medida definitivamente sin precedentes en nuestro país, que parece estar orientada a la implementación de prácticas propias del "federalismo de ejecución".

33. La crítica de MONTAÑEZ, catedrático por oposición de derecho financiero en la U.N.A.M., que nos parece sumamente severa, se articula en los puntos que seguidamente resumimos.

En primer lugar, el precepto resulta rudimentario e impreciso, en su pertinencia constitucional y en el empleo de la terminología del derecho público: por una parte, porque parecería facultarse a los poderes constituidos para una delegación de "funciones" federales, en beneficio de los niveles estadual y municipal, delegación que operaría mediante "convenios"; por otra parte, porque esta actuación convencional tendría lugar "en los términos de ley" y dado que el Congreso de la Unión sólo puede legislar mediante facultad constitucional expresa, nuestro distinguido colega entiende que esta fracción VI del art. 116 no implica el otorgamiento expreso de dicha facultad y que, por consiguiente, sin tener en cuenta la potestad implícita del art. 73 frac. XXX y por aplicación aunque sea ilógica del art. 124, la habilitación al poder constituido federal para el otorgamiento de estos convenios únicamente podría derivarse de una ley estadual. Más aún, concluye que idéntica carencia, de facultad legislativa federal expresa en la Constitución, vicia los con-

venios forjados por la Ley de Coordinación Fiscal, por lo cual serían igualmente inconstitucionales los actos de administración y fiscalización de tributos federales realizados por las administraciones estatales, mientras el Constituyente Permanente no adicione el artículo 73 {cfr. Alejandro TREVIÑO-MARTÍNEZ, 'Convenios de coordinación fiscal entre el gobierno federal y las entidades federativas', en *Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y cinco años*, tomo I, 1982, pp. 450 ss., quien señalaba que no existía fundamento constitucional expreso y general para la existencia de los convenios de coordinación fiscal y, diríamos hoy, para los convenios únicos de desarrollo). *Sin admitir* pues que dicha fracción VI del art. 116, combinada con la frac. XXX del art. 73, pueda constituirse en fundamento real, aunque perfectible, de la potestad del Congreso de la Unión en esta materia, el catedrático MONTAÑEZ-OJEDA concluye en que es incomprensible la omisión del Poder Revisor de la Constitución, la cual expondría innecesariamente la ley y los actos administrativos de colaboración entre autoridades tributarias federales y locales.

En segundo lugar, la amplitud del texto constitucional parece ignorar la significación precisa de nociones elementales del derecho administrativo ("funciones", "servicios públicos"), lo que resulta técnicamente inexacto {vg., los servicios públicos, clásicos o en el sentido restringido de la teoría moderna de los cometidos del poder público, configuran una manifestación concreta de la abstracta "función" administrativa), y políticamente desbordado, pues en derecho comparado, inclusive en el antes citado caso alemán, siempre habrá funciones y cometidos privativos de la Federación, por lo que no cabe siquiera imaginar que la actividad administrativa federal podría ser 'regionalizable' en su totalidad y, por lo demás, la frac. VI no hace referencia alguna a los límites de lo 'regionalizable'. *La crítica es sin duda correcta, pero nos parece excesiva respecto de una práctica que apenas comienza a institucionalizarse*: la Constitución Nacional está colmada de inexactitudes jurídico-administrativas y, por lo demás, la experiencia irá indicando progresivamente hasta dónde pueden ir los convenios en la transferencia de funciones, facultades y cometidos que sean realmente "asumibles" por las entidades territoriales menores.

En tercer lugar, reiterando la urgencia en el estudio doctrinal de los actos convencionales indicados, que facilite una regulación más precisa de este probable 'federalismo de ejecución', el joven maestro mexicano insinúa una dificultad ciertamente más grave. La por él enfatizada carencia de fundamento constitucional, combinada con la frecuente regulación de la materia por el secretario del despacho en vez del presidente de la República, llevaría a que una cuestión tan delicada quedara en manos del segundo nivel administrativo, siendo que, como apunta GARCÍA DE ENTERRÍA, 'regionalizar o no, es

una decisión política de primera importancia, que afecta a la configuración misma del poder político y a los derechos básicos de las colectividades y de los ciudadanos. Es, por ello, una decisión que ha de determinarse en la Constitución, la cual ha de perfilar sus rasgos concretos, sin perjuicio de particularizaciones o estatutos propios de cada región". *La argumentación de MONTAÑEZ nos parece reflejar, curiosamente, ese abusivo manejo "concentrador" en el jefe del Ejecutivo*, de la casi totalidad de las opciones nacionales y, muy señaladamente, *de la potestad reglamentaria y convencional*: es hora de combatir también aquí el 'paternalismo' que desconoce en los secretarios del despacho y jefes de departamentos administrativos y grandes administraciones autónomas, el principio y la práctica de amplias potestades, en régimen presidencial e inclusive respecto de la emisión de "actos-regla" (cfr. Céline WIENER, *Recherches sur le pouvoir réglementaire des ministres*, París: L.G.D.J., 1970). *Cabe sí coincidir con el profesor MONTAÑEZ-OJEDA, cuando su crítica parece enderezada respecto de los abusos de alguna secretaría singular (supra, apartado VII), que pretendiere adueñarse unilateral y tecnocráticamente de las grandes opciones de la nación*:

'No coincidimos con el patrón de federalismo instrumentado y dosificado desde alguna Secretaría de Estado, constituida en máximo intérprete, regulador y ejecutante de la Constitución, porque no obstante la renombrada 'superioridad técnica de la administración', tales medidas pueden carecer de una misión global a largo plazo y del sustento democrático que requieren las alternativas de la regionalización".

XI

34. Las consideraciones de los apartados VI a X que anteceden nos permiten una mejor *comprensión del frustrante tema de la hacienda municipal*, en el marco de nuestro federalismo tributario, particularmente después de las adiciones constitucionales de 1983, pues ahora el art. 115 frac. IV a la letra establece:

"IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

"a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

"Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

"(...)

' c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

' *Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas.* Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

⁴ 'Las Legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles" *{cursivas nuestras, como en casi toda esta recensión}*.

35. Con razón sostiene GARZA que *no puede haber autonomía política municipal sin la correspondiente autonomía financiera.* En mérito a los pasajes arriba subrayados del nuevo tenor del art. 115 frac. IV, coincidimos, con el eminente autor y en contra de mañosas interpretaciones y prácticas desviadas, que *la Constitución atribuye expresamente a los municipios la exclusividad de la materia inmobiliaria* en todos sus aspectos (pp. 238-239). En discrepancia con el colega MONTAÑEZ, entendemos que dichos pasajes preceptivos, rebasando al art. 124, establecen por primera vez una facultad privativa expresa del nivel municipal de gobierno, que excluye categóricamente toda tributación, no sólo estadual *sino también federal (infra)*, respecto de la propiedad inmobiliaria; más aún, entendemos que *la tributación federal sobre la traslación del dominio de inmuebles ha sido derogada desde el 3 de febrero de 1983*, que las leyes de ingresos posteriores son inconstitucionales cuando pretenden regular este tributo, que el mismo es materia de la legislación hacendaría estadual y destinado exclusivamente a la hacienda municipal y que, finalmente, *toda pretensión de cobro de dicho inexistente (por nulo de pleno derecho) tributo federal configura una usurpación de competencia, una verdadera 'vía de hecho'*, contra la cual procede la desobediencia civil y la protección de la jurisdicción competente.

36. Cabe aquí insistir en la distinción entre potestad y competencia. La potestad de establecer tributos, o potestad tributaria, sigue siendo de la legislatura del Estado libre y soberano (entidad federativa, con excepción del Distrito Federal); sin embargo, la facultad de recaudación (que GARZA llama competencia tributaria) corresponde únicamente a los municipios.

Según la exégesis que don Sergio Francisco realiza de dicho precepto, resultan los siguientes hechos generadores en relación con la propiedad de inmuebles (p. 239):

a) La propiedad (o sus desmembramientos: nuda propiedad, y usufructo).

b) La posesión de los bienes inmuebles.

c) El fraccionamiento de los bienes inmuebles.

d) La división de bienes inmuebles.

e) La consolidación de bienes inmuebles.

f) La traslación o transmisión del dominio de bienes inmuebles.

g) La mejora de bienes inmuebles (que es el presupuesto de la contribución de mejoras).

h) El cambio de valores de bienes inmuebles, que da lugar al impuesto de plusvalía, entendido éste en su rigor técnico.

La larga enumeración de presupuestos que en algunos casos se antoja hasta redundante, se explica por *el afán de hacer exclusivamente municipal la materia imponible inmobiliaria*; es menester no dejar ningún resquicio para que los Estados puedan establecer a su favor tributos que tengan la propiedad inmobiliaria como materia imponible.

37. Concordantemente, no podemos compartir la opinión del eminente maestro (p. 240) en el sentido de que *esta disposición, claramente instauradora de una facultad privativa municipal*, no signifique una prohibición constitucional a la potestad tributaria del Congreso de la Unión, para establecer tributos a favor de la Federación, sobre la materia inmobiliaria. Reconociendo la relativa pobreza de la terminología aquí manejada por el Constituyente Permanente, nos parece claro que *las leyes federales tienen prohibidas expresamente dos cosas: indudablemente las exenciones, pero también las 'limitaciones'* de la potestad tributaria estadual en materia inmobiliaria. Ahora bien, todo ejercicio de una potestad tributaria federal en esta materia se constituye en una "limitación" de la potestad estadual, limitación que expresamente el Constituyente ha querido evitar.

38. Cabe sí reconocer que *el Constituyente ha manejado aquí por primera vez una técnica expresa para las facultades congresionales en materia tributaria*, que contrasta con las técnicas clásicas del artículo 124 constitucional. En otros términos, además de haber materias de principio para los Estados, que así las tienen "reservadas" salvo texto expreso en favor de los funcionarios federales, pasa también a haber una materia tributaria exclusiva de la competencia municipal, la relativa a la propiedad inmobiliaria, incluyendo hasta las tasas adicionales que pudieren establecerse. Por todo ello, cabe rechazar la subsistencia del impuesto federal sobre adquisición de bienes inmuebles y el impuesto sobre la renta, en cuanto grava los ingresos provenientes de las operaciones realizadas con bienes inmuebles, gravamen que a lo sumo podría confiarse en su administración al nivel federal, pero previo consentimiento de la legislatura estadual y

siempre que se arbitraran mecanismos eficientes para que la totalidad de su producido ingresara en la hacienda municipal.

XII

39- Respecto de esta última, resulta interesante *la sistematización* que este libro nos presenta (pp. 245-246). Dentro de *la tributación municipal* tenemos impuestos, derechos, aprovechamientos y, como fuente diversa, los productos; categorías de las cuales se refleja el profundo pero también muy concreto conocimiento del autor, así como ciertos "reflejos" de su interpretación, doctrinal y *contra legem*, del parte acusas trazado por el Código Fiscal de la Federación vigente desde 1983, entre los derechos y los productos (pp. 336, 378, 554).

Los impuestos municipales gravan ¿as siguientes fuentes de riqueza: la asistencia de espectáculos y juegos permitidos; el ejercicio de profesiones y oficios; la propiedad o posesión del suelo; las enajenaciones y adjudicaciones de la propiedad raíz y de sus derechos reales; la enajenación de semovientes y otras especies de animales; la explotación de juegos permitidos y realización de diversiones y espectáculos públicos; la celebración de rifas, loterías, apuestas y sorteos; la explotación de panteones particulares y el fraccionamiento de terrenos; la explotación de estacionamientos; la propiedad de predios urbanos o solares carentes de barda, banqueta, edificación o estén en mal estado y que den a la vía pública, la propiedad o tenencia de vehículos de propulsión no mecánica, el sacrificio de aves y ganado; la agricultura y la pesca. La variedad cuantitativa y cualitativa de dichos impuestos en los municipios depende de las condiciones económicas de las entidades federativas; sin embargo, la generalidad de ellos integran el renglón impositivo municipal, gravando algunas de las fuentes señaladas.

Los derechos que recaudan los municipios corresponden principalmente a la prestación de ciertos servicios en funciones de derecho público, sin perjuicio de que, nos atrevemos a agregar, también los genera el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público nacional (Código Fiscal de la Federación, art. 2o., frac. IV en el tenor de 1983, vigente con diversa numeración a partir de 1986), en el nivel de los bienes nacionales municipales. Con esta leve rectificación conceptual, que nos parece impuestas por el derecho positivo, los derechos municipales serían generados por: empadronamiento y refrendo anual de establecimientos de cualquier tipo; expedición de licencias para construcción, reconstrucción y demolición de obras; alineamiento; número oficial; ocupación de la vía pública para obras materiales; licencias para explotación de aparatos fono electromecánicos; expedición de placas para vehículos de propulsión no mecánica; legalización de firmas; expedición de certificados y copias de documentos; apertura de negocios en horas extraordi-

narias; uso de la vía pública; licencias para inhumaciones, exhumaciones y demás servicios en el panteón municipal; uso de agua potable; mantenimiento del sistema de drenaje y alcantarillado; así como —añadimos nosotros— por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, en cuanto correspondieren al nivel municipal.

Nuestro autor omite toda mención de *los ingresos municipales por concepto de contribución especial de mejoras* en el marco de esta tipología, sin perjuicio de que, cubriéndolas de un elogio que estamos muy lejos de compartir (pues las consideramos una herramienta ⁴ 'clasista', que tiende a implantar el principio de exclusión de quienes carecen de recursos y, con ello, favorece la instauración de 'ghettos prestacionales'), menciona páginas antes (p. 24 2) los sistemas de derrama y de cuota, en el financiamiento de obras públicas municipales tales como: apertura de calles y avenidas, su ensanchamiento, introducción de servicios de alumbrado público, agua, drenaje y alcantarillado, pavimentación de vías públicas, construcción de cordones de banqueta y banquetas mismas, etcétera.

Los ingresos municipales por concepto de aprovechamientos corresponden a funciones de derecho público por concepto diverso de las contribuciones: donativos, venta de basura, rezagos de arbitrios legalmente establecidos. En la nueva conceptualización del Código Fiscal de la Federación vigente desde 1983, la categoría de los aprovechamientos se ha "adelgazado" pues recargos, sanciones, gastos de institución, indemnización y reintegros, ya no caen en el "cajón de sastre" de los aprovechamientos, sino que han pasado a tener, en cuanto accesorios de las respectivas contribuciones, la naturaleza de éstas. Quizá va llegando el momento de una recategorización de la mayoría de los aprovechamientos, pues la lectura de su listado anual en la Ley de Ingresos de la Federación permite establecer conexiones conceptuales con otras categorías tributarias, de las cuales cada vez existe menor razón para excluirlas (pp. 114-115).

En cuanto a los ingresos municipales por el antifibológico concepto de 'productos', que más valdría considerar llanamente como 'precios públicos', tenemos los que se derivan de: arrendamiento de fincas, terrenos, mercados, portales, paseos y jardines; capitales y valores propiedad del ayuntamiento; explotación o enajenación de bienes muebles e inmuebles, constitutivos aclaramos del dominio privado del municipio, y cualquier otro ingreso que de éste se derive.

40. En definitiva, la lectura de las nobles y detalladas páginas que dedica nuestro autor al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (pp. 250-264) y, dentro de ellas, a la hacienda municipal propiamente dicha, ratifica (*supra*, apartados VI a IX inclusive) *la insatisfacción con el derecho positivo*, que se describe con excesiva neutralidad y

hasta benevolencia. Ella es abrumadora. Quizás sea otro mérito de GARZA-GONZÁLEZ el haber omitido adjetivos y habernos presentado fríamente *la realidad de nuestro centralismo tributario*. Reiterando, la Federación usurpa legislativa y jurisprudencialmente el más amplio concepto de la nación, se desvirtúa ésta y se olvida que lo nacional comprende por igual a los tres niveles de gobierno, lo federal tiende a la nulificación de lo estadual, lo estadual tiende al desconocimiento *contra constitutionem y contra legem* de lo municipal (esto último cuidadosamente insinuado por este libro, el cual omite empero los vacíos y desvirtuaciones normativas que vienen acompañando en casi todas las entidades federativas la vigencia "semántica" del nuevo artículo 115 en su fracción IV desde 1983). Parecería como si el derecho positivo y sus lamentables prácticas reiteraran *post mortem* la verdad científica y la lucidez cívica de las obras de otro ilustre maestro mexicano, Benjamín RETCHKI-MAN-KIRK, señaladamente *El federalismo y la coordinación fiscal e Introducción al estudio de la economía pública*.

XIII

41. *La teoría de las fuentes del derecho financiero* (pp. 32-45) es ciertamente una de las más interesantes del volumen. Ella podría empero sorprender al lector desprevenido de una obra por lo demás tan prolija, pues parecería desdeñarse la misión capital de las fuentes supralegales, sin perjuicio de que, por ejemplo respecto de la Constitución Nacional (p. 28), el autor reconozca su anterioridad lógica y estructural respecto de los derechos tributarios sustantivo y formal, a pesar de que alguna doctrina argentina no parezca tenerla debidamente en cuenta.

42. En verdad, el autor no entra en momento alguno a un estudio sistemático de las bases constitucionales actuales del derecho financiero mexicano, tal cual fueron insinuadas *supra* en nuestro apartado IV; con esta postura ciertamente anterior a la segunda Guerra Mundial y que es empero compartida *de facto* por la mayoría de los autores mexicanos de derecho administrativo y de derecho específicamente tributario, la materia se priva de una consideración sustantiva en profundidad, *entroniza a la ley formal como la primera de las fuentes* y, paradójicamente, con clara deformación de litigante, atrincherado únicamente en el capítulo constitucional de las garantías individuales instrumentado como defensa de intereses particulares mediante "el amparo-casación", desampara en esta disciplina, que algunos califican como "el derecho de los ricos", a todos aquellos que nunca tienen ingresos suficientemente solventes como para los gastos del litigio fiscal, y sí necesitan de una adecuada exposición y defensa de la organización administrativa prestacional, factor quizá decisivo en el perfeccionamiento de

"libertades concretas" (seguro social, vivienda, educación, subsistencias populares, Transportes colectivos, etc.), cuya apoyatura última radica en el aparato y funcionamiento de la administración pública tributaria y financiera.

43. Estas consideraciones nos llevarían a *proponer una jerarquización diferente de las fuentes mexicanas, teniendo en cuenta no sólo el clásico artículo 133 de la Constitución, sino el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia de La Haya, ratificado por México* y por ende integrante de la Ley Suprema de la Unión. Por cierto que, recientemente, en el Anteproyecto de Código Unitario de Procedimientos Administrativos (C.U.P.A.) para el Distrito Federal, así pareceríamos haber intentado formularlo:

"ARTICULO 2o. *Interpretación y supletoriedad.* (Omissis).

' 'Las reglas que consagren derechos de los interesados o las que impongan deberes a la administración, no dejarán de aplicarse, en ningún caso, por alguna insuficiencia de su reglamentación, y ésta será suplida por los principios capitales del ordenamiento jurídico, de las instituciones y de la Constitución Nacional; por los principios generales del derecho, por los fundamentos de las leyes análogas, por las doctrinas generalmente más admitidas y por la equidad".

Frente a la rigidez de la concepción tradicional, tenemos la riqueza y la flexibilidad de una concepción moderna del derecho público, en la cual se abandona la "postura defensiva" del constitucionalismo legalista y liberal de 1856-57 y se tienden a asumir, en su plenitud, las responsabilidades y cometidos del poder público, en el marco del Estado democrático y social de Derecho preceptuado por la Constitución de 1917 y sus adiciones y modificaciones de estos últimos setenta y cinco años (1917-1992). Para la moderna concepción tridimensional de nuestro apartado V (*supra*), no es posible seguir manejando la postura individualista del derecho financiero clásico, tan curiosamente próxima al egoísmo mercantilista del derecho mercantil y, con su inadmisibles "teoría del sacrificio" (*supra*, apartado IV, *in j-ne*), convertida en una postura que ignora las abismales diferencias teleológicas que la separan del derecho penal.

44. Respecto del reglamentó (pp. 36-39), *resulta cada vez más discutible la clásica referencia al art. 89 frac. I de la Constitución*, que no lo menciona en absoluto y que, en su amplitud ("proveyendo en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes"), parecería más bien referirse a la totalidad de los actos administrativos presidenciales referidos en el artículo 92 ("Reglamentos, Decretos, Acuerdos y Órdenes"), así como a los actos presidenciales "prospectivos" mencionados en el nuevo artículo 26 (plan, programas, criterios), todos ellos a te-

ner en cuenta en el listado contemporáneo de las fuentes del derecho financiero moderno.

45. Suele plantearse, en derecho comparado y reciente mente en nuestra doctrina, *el tema de la legitimidad de las leyes-marco*, con las cuales, tanto en los países anglosajones como en los de Europa continental, tiende a superarse la quizá insalvable "incapacidad técnica y particularmente matemática" del poder tradicionalmente encargado de la emisión de las leyes formales. La progresiva adopción, inicialmente pragmática y hoy formalmente dogmática en numerosas constituciones posteriores a 1960 (cfr. André HAURIOU, "Démocratie et sciences mathématiques", París: *Le Monde*, 1962; reproducido en el *Homenaje a Quintín Alfonsín*, en el t. 59 de *La Revista de Derecho, Jurisprudencia y Administración*, Montevideo: Fundación Jurídica del Uruguay, 1962, pp. 197-204), obliga al abandono de las rigideces constitucionales que nos legaran los siglos XVIII y XIX, y a la búsqueda de nuevos equilibrios y de fórmulas más sutiles como, consolidando en cierta medida las prácticas anglosajonas y escandinavas posteriores a 1929, las formulara la Constitución francesa del 4 de octubre de 1958, en sus hoy mundialmente célebres artículos 37 y 34. En este horizonte comparativo, el Poder Legislativo ha comprendido no sólo *la inactualidad de una interpretación rígida de la separación de los poderes, sino la necesidad de distinguir entre un poder de acción (el Ejecutivo) y un poder de control político (el Legislativo)*, reivindicando para éste la determinación de los principios legislativos de la nación y la fiscalización prolija de su articulación concreta.

XIV

46. Los desarrollos anteriores sólo "muerden" una ínfima parte de la muy 'substanciosa médula' de este libro. Rompiendo con los límites infranqueables de una recensión, nos hubiera gustado ocuparnos en detalle de otros muchos temas, que aquí ni siquiera hemos tenido la fortuna de apuntar, llevados como hemos sido por la riqueza de este gran publicista, a la consideración de algunos escasos puntos que han llamado poderosamente nuestra atención, no siempre en concordancia con el autor pero ciertamente con la consideración respetuosa que su auténtica obra merece.

47. Quedan así, para otra ocasión, subtemas tan trascendentes como: la desvirtuación de la potestad de los jueces actuales (desde 1926) en materia de control de la constitucionalidad del derecho tributario (pp. 312-313); la urgencia de una codificación federal y estadual de los procedimientos administrativos (p. 167); el rechazo, cada vez más necesario, de la jurisprudencia como fuente del derecho positivo (p. 42); la conveniencia de ir transfiriendo

la política de descentralización a la propia función jurisdiccional, mediante el fortalecimiento de las jurisdicciones administrativas autónomas (cfr. Arturo GONZÁLEZ-COSÍO, *El Poder Público y la jurisdicción en materia administrativa de México*, 2a. ed., Ciudad de México: Porrúa S. A., 1982, esp. 189-196) y de las judicaturas de los Estados (aprovechando ahora la nueva frac. VI del art. 116, publicada el 17 de marzo de 1987), lo cual permitiría inclusive el conocimiento por ellas de cuestiones constitucionales en primeras instancias, lo cual redundaría en celeridad y calidad de la justicia impartida por el Poder Judicial Federal (p. 293); la creciente interpenetración de los conceptos de impuestos y de derechos, en la medida en que estos últimos parecen doctrinalmente cada vez más ajenos a la clásica "contraprestación" (pp. 278-79); la necesidad de ir ensanchando las potestades de las administraciones tributarias, para desfasar las 'demasiado ingeniosas' construcciones de contribuyentes avezados, que tan gravemente perjudican nuestro civismo y el financiamiento impostergable de los cometidos de la administración, confiados a un Poder Público cada vez más pobre y, por ello mismo, necesitado de hacer prevalecer "el fondo" sobre "la forma", mediante una interpretación económica (pp. 56, 661) de los hechos tributables; la conveniencia de flexibilizar, en este siglo, y de acuerdo a lo que proponen juristas como TENA-RAMÍREZ y NAVA-NEGRETTE (pp. 678,681), el manejo rigorista de las garantías individuales, convertidas cada vez más en la "garantía cierta del cumplimiento tributario"; la insuficiencia de la regulación constitucional de la potestad económico-coactiva y de las responsabilidades tributarias de los terceros (pp. 784-786); etc.

48. Estamos ante un libro escrito con ciencia y experiencia, de auténtica buena fe (pp. 13, 679), testimonio de una agudeza de criterio y de una laboriosidad excepcionales, que realza las virtudes de la "paz provinciana" para la elaboración profunda de los conocimientos, como la reivindicaba André HAURIOU, para su padre el constitucionalista y administrativista Maurice HAURIOU, quien en Tolosa pudo perfeccionar un pensamiento cuya profundidad le parecía incompatible con los ajetreos de una capital, ciertamente mucho más humana y ordenada que las monstruosas áreas metropolitanas de nuestra actual América Latina.

Deseando la próxima incorporación a este libro, de sendos capítulos sobre el derecho del crédito público y el contencioso administrativo tributario, que permitirían redondear la versión "amplia" del derecho financiero que con tanta sabiduría y enjundia defiende GARZA, cabe saludar aquí esta nueva edición del trabajo más importante y completo, ciertamente el más riguroso en la consideración de la jurisprudencia y de la doctrina (tanto nacional como extranjera), del derecho público mexicano del siglo XX.