



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Escuela Nacional de Estudios Profesionales "ACATLAN"



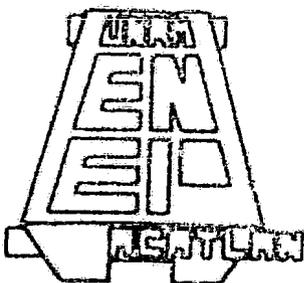
**"LAS FUENTES DE LOS INGRESOS PUBLICOS QUE
ESTATUYE EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION"**

RAFAEL CORREA VAZQUEZ

Santa Cruz Acatlán, Edo. de México.

Marzo

1983





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS PADRES:

GREGORIO CORREA LUNA y
MA. ISABEL VAZQUEZ DE CORREA

Con cariño y gratitud, por sus sacrificios que hicieron posible alcanzar esta meta.

AL SR. LIC. FRANCISCO CASANOVA ALVAREZ

Con respeto, admiración y agradecimiento por su sincera amistad y su gran calidad humana.

AL LIC. VICTOR FLORES MONROY

Con agradecimiento por su desinterere
sada amistad y por su consu
tante e invariable
apoyo.

AL SR. LIC. CARLOS DIAZ DE LEON FLEURY

Con agradecimiento sincero por
su gran apoyo durante mi
formación profesional,
y por su invariable
amistad.

AL LIC. EDUARDO BECERRIL VEGA

Por su desinteresado apoyo en
la culminación de este trabajo.

A MIS HERMANOS:

Alicia, Salvador, Jesús, Teresa,
Jerónimo, José Refugio,
Pablo, María Elena,
Margarita y
Benjamín.

A MI GENERACION
UNIVERSITARIA.

I N D I C E

... 6

Página

INTRODUCCIÓN 8

CAPÍTULO I

LOS IMPUESTOS: Conceptos preliminares,
Definición, Objeto, Fundamento Jurídico y Elementos. 10

CAPÍTULO II

LOS DERECHOS: Conceptos preliminares,
Definición, Objeto, Fundamento Jurídico y Elementos. 26

CAPÍTULO III

LOS PRODUCTOS: Conceptos preliminares,
Definición, Objeto, Fundamento Jurídico y Elementos. 35

CAPÍTULO IV

LOS APROVECHAMIENTOS: Conceptos preliminares, Definición, Objeto y Fundamento Jurídico. 45

CAPÍTULO V

LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES: Definición,
Finalidad, Fundamento Jurídico e importan-
cia.

48

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

88

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

91

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

Lo complejo de nuestra sociedad, para su atención, requiere de un mayor cuidado cada día, de parte del Estado, quien es el encargado de prestar servicios a ésta, brindar y dar todo el apoyo necesario, para re solver los problemas inherentes a las grandes urbes. Esta asistencia, no puede ser posible si el Estado no cuenta con los recursos financieros necesarios para lle var a cabo dicha empresa.

Por este motivo, el Derecho Fiscal ha alcanzado gran importancia, ya que a través de éste se regula la forma en que los particulares deben participar para el gasto público, sin cuyo apoyo el Estado se vería com pletamente imposibilitado para poder lograr su cometido.

Es por eso que cada día se hacen esfuerzos para renovar la Legislación Fiscal, y así siempre se cuente con los instrumentos legales necesarios para la obten ción de fondos por parte del Estado, de acuerdo a la realidad social en que vivimos.

No es posible hacer un estudio exhaustivo de todas las figuras jurídicas, a través de las cuales el Estado obtiene ingresos, en virtud de lo extenso de -

éstas, por lo que en el presente trabajo nos avocamos al estudio de las características de las principales-figuras jurídicas que constituyen las más importantes fuentes de los ingresos públicos.

CAPITULO I

LOS IMPUESTOS

TEMARIO: CONCEPTOS PRELIMINARES, DEFINICIÓN,
OBJETO, FUNDAMENTO JURÍDICO Y ELE-
MENTOS.

La reforma fiscal emprendida en los últimos años, obedece a la necesidad, trascendencia y oportunidad de establecer cambios a la estructura del Sistema Fiscal-Federal. Pero, resulta imposible, hacer un relato detallado de las múltiples acciones que ha efectuado la Administración Pública en este orden; sin embargo, apuntamos lo siguiente:

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, expedida el 22 de diciembre de 1978, publicada en el "Diario-Oficial" de la Federación el 29 del mismo mes y año, en vigor a partir del 1° de enero de 1980, abroga leyes y decretos que enumera del 1 al 18 en su artículo segundo transitorio.

La Ley de Coordinación Fiscal, expedida el 22 de diciembre de 1978, publicada en el "Diario Oficial" de la Federación el 27 del mismo mes y año, en vigor el 1° de enero de 1980, abroga la Ley de Coordinación fiscal entre la Federación y los Estados de 28 de diciembre de 1953, según lo determina en su artículo segundo transitorio.

La Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, expedida el 30 de diciembre de 1979, publicada en el "Diario Oficial" de la Federación el 31 del mismo mes y año, vigente a partir del 1° de enero de 1980, abroga las leyes y decretos que lista en sus artículos segundo, tercero y cuarto transitorios.

La Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, expedida el 30 de diciembre de 1979, publicada en el "Diario Oficial" de la Federación del 31 del mismo mes y año, en vigor el 1º de enero de 1980, deroga la Ley General del Timbre.

La Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, expedida el 19 de diciembre de 1980, publicada en el "Diario Oficial" de la Federación el 30 del mismo mes y año, vigente a partir del 1º de enero de 1981, abroga disposiciones que relaciona en las fracciones I a IV en su artículo segundo transitorio.

La Ley del Impuesto sobre Tenencia o uso de Vehículos, expedida el 19 de diciembre de 1980, publicada el 30 del mismo mes y año en el "Diario Oficial" de la Federación, vigente a partir del 1º de enero de 1981, abroga la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o uso de automóviles de 28 de diciembre de 1962.

La Ley del Impuesto sobre la Renta, expedida el 28 de diciembre de 1980, publicada en el "Diario Oficial" de la Federación el 30 del mismo mes y año, en vigor el 1º de enero de 1981, abroga dos leyes que especifica en su artículo segundo transitorio.

La Ley Federal de Derechos, expedida el 30 de diciembre de 1981 y publicada en el "Diario Oficial" de

la Federación el 31 del mismo mes y año, en vigor a partir del 1º de enero de 1982.

La Ley Aduanera, expedida el 28 de diciembre de 1981, publicada en el "Diario Oficial" de la Federación el 30 del mismo mes y año, vigente a partir del 1º de julio de 1982, abroga el Código Aduanero, la Ley de Valoración Aduanera y la Ley que crea la Corporación llamada Resguardo Aduanal, según lo detalla en su artículo tercero transitorio.

El Código Fiscal de la Federación, expedido el 30 de diciembre de 1981, publicado en el "Diario Oficial" de la Federación el 31 del mismo mes y año, en vigor el 1º de octubre de 1982, abroga el Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966, como lo señala en su artículo segundo transitorio.

De lo anterior se infiere, que el Sistema Fiscal está sometido a un proceso de revisión constante, en razón de que los instrumentos adecuados en un tiempo, dejan de serlo si no se procede a su reestructuración, para adaptarlos a las necesidades cambiantes del desarrollo social y económico. Es así como Fritz Neumark, señala que "Se entiende por imposición el medio común de obtención de fondos propios de las corporaciones públicas. En el transcurso de la historia multi

centenaria se ha modificado su esencia, sus denominaciones y su técnica, como asimismo sus fines y funciones y con ello también se alteró fundamentalmente la importancia económica, financiera y política. Estas modificaciones se originaron en razones sociales, económicas, estructurales y político institucionales"⁽¹⁾

En consecuencia, hemos de convenir que la principal fuente de ingresos públicos la constituye la figura jurídica denominada impuestos, cuya definición legal abordamos a continuación.

El artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, expedido el 30 de diciembre de 1938, publicado en el "Diario Oficial" de la Federación el 31 del mismo mes y año, vigente a partir del 1º de enero de 1939 (abrogado), definió los impuestos como; "prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente con su carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

Dicha definición es criticable por ser técnicamente incompleta e incorrecta, toda vez que la unila

1) Citado por Glogauer, Gunter Joaquín. *Elementos de la Tributación*, p. 15, Edit. de Belghano, Buenos-Aires, 1981.

teralidad y la obligatoriedad aludidas en la misma, - no son elementos esenciales de los impuestos, en ra zón de que constituyen características del poder de im perio del Estado cuyo ejercicio se manifiesta en los actos legislativos que dan origen a los impuestos, -- puesto que, una cosa es el propio acto legislativo y otra el impuesto derivado del mismo.

El Código Fiscal de la Federación, expedido el 30 de diciembre de 1966, publicado en el "Diario Ofi cial" de la Federación del 19 de enero de 1967, en vi gor el 1º de abril del propio año, en su artículo 2º- define los impuestos como: "prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y -- obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, - para cubrir los gastos públicos".

Esta segunda definición del impuesto resulta más acertada, ya que al subsistir la frase de: "... que - el Estado fija unilateralmente..." por la de: "...que fija la ley..." obedece a que los impuestos se estatu yen por la ley, esto es, norma jurídica emanada del poder público. Además las leyes se establecen unila- teralmente por el Estado y no por mutuo acuerdo de vo luntades entre los particulares y el propio Estado.

Cabe hacer notar que es redundante, puesto que--

si los impuestos se instituyen por la ley, es obvio - que ésta tiene las características de generalidad y obligatoriedad.

Respecto al sujeto pasivo de la relación tributaria, el Código Fiscal de 1938, consigna la palabra -- "individuo" no así el Código de 1966, que resulta más explícito al consignar que los contribuyentes son las personas físicas y morales, en atención a que los sujetos divídense en dos grupos: el primero corresponde a los entes jurídicos individuales, es decir, al hombre, en cuanto tiene obligaciones y derechos; en el segundo están las personas jurídicas colectivas o morales, esto es, asociaciones dotadas de personalidad, *verbi gratia*: las sociedades civiles o mercantiles, -- cooperativas, mutualistas, etc., según lo señala el artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común, y para toda la República en Materia Federal.

Resulta innecesario, consignar el momento en que nace el crédito fiscal en la definición del impuesto, como lo fija el artículo 2º del Código Fiscal de 1938, que dice "... cuya situación coincida con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

En la definición del impuesto que establece el

numeral 2º del Código de 1966, existe congruencia con lo previsto en la fracción IV del artículo 31 del Ordenamiento Supremo, en cuanto que a través de dicha figura jurídica se contribuye para solventar los gastos públicos.

El Código Fiscal de la Federación, expedido el 30 de diciembre de 1981, publicado en el "Diario Oficial" de la Federación el 31 del mismo mes y año, vigente a partir del 1º de octubre de 1982, en su artículo 2º fracción I, define los impuestos como: "... las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma....".

Cabe destacar que, el ordenamiento mencionado en el párrafo precedente, inicia su vigencia el 1º de -- abril de 1983, en razón de que por Decreto expedido-- el 29 de septiembre de 1982, publicado en el "Diario Oficial" de la Federación el 30 del mismo mes y año, en vigor a partir del 1º de octubre de 1982, se reforma el artículo 1º transitorio del Código Fiscal expedido el 30 de diciembre de 1981.

El Código Fiscal de 1981, consigna en la definición de impuesto, el término genérico de los ingresos

públicos que es el de contribuciones, esto es, lo que el obligado, contribuyente, causante o sujeto pasivo de la relación tributaria, debe dar, cuya conducta se identifica con el concepto de prestación, es decir, la cosa o servicio que se exige o se pacta legalmente, quedando comprendidos los conceptos pecuniaria o en especie, que resultan elementales en la definición de ésta figura jurídica.

Las cargas fiscales denominadas impuestos, proceden de la norma descriptiva de la Ley Fundamental, -- que obliga a contribuir a los gastos públicos, que se concreta en una prestación pecuniaria o en especie, -- que sea proporcional y equitativa, esencia, substancia y principio de todos los impuestos.

Mediante la proporcionalidad, se determina la carga tributaria conforme a la capacidad contributiva del particular o sujeto, cuya situación coincida con lo que la ley señala como hecho generador del Crédito fiscal, en otras palabras, que un impuesto sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en igual situación o circunstancia que constituye el objeto del impuesto (hecho imponible), -- en razón de las cuales da lugar a la obligación de pago o entero a la Federación, Entidades Federativas y

Municipios, esto es, al Estado Mexicano.

La equidad obliga a determinada situación, a todos los que se encuentran en condición jurídica idéntica. Lo equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

Carlos Luis de Secondat, barón de la Bréde y de Montesquieu, manifiesta que "No hay nada que los gobernantes deban calcular con más prudencia y más sabiduría que las contribuciones, esto es, la parte de sus bienes exigibles a cada ciudadano y la que debe dejarle a cada uno. Las rentas públicas no deben medirse por lo que el pueblo podría dar sino por lo que debe dar; y si se miden por lo que puede dar, es necesario a lo menos que sea por lo que puede siempre"⁽²⁾

Los presupuestos, circunstancias y situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, constituyen un concepto fundamental llamado supuesto jurídico, de cuya realización dependen las consecuencias establecidas en la norma, es decir, nace la carga fiscal que estatuye la propia ley, según lo fija -

2) *Del Espíritu de las Leyes*, p. 140, 3a. Ed., Edit. Porrúa, S.A., México, 1977.

la fracción IV del artículo 31 constitucional. Es así como la ley impositiva, tiene el carácter de supuesto, tanto de existencia, como de validez, de los propios impuestos que fija.

Es incuestionable que la relación jurídica tributaria, tiene su fundamento en la ley que instituye el impuesto, ésta es el resultado del proceso legislativo, sujeto a trámites formales, esto es, a diversas etapas de formación de las Leyes Federales, establecidas en los artículos 71 y 72 de nuestro Código Político, como son: la iniciativa, la discusión, la aprobación, la sanción y la publicación. A la iniciación de la vigencia refiérense los numerales 3 y 4 del Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común, y para toda la República en Material Federal. Dichos preceptos aluden a los sistemas de vigencia denominados sucesivo o progresivo y simultáneo o sincrónico, respectivamente.

En toda relación jurídica fiscal intervienen sujetos, entes susceptibles de derechos y obligaciones, correspondiendo la calidad de activo a la Federación, Estados o Entidades Federativas y Municipios. El pasivo es el que tiene la obligación de enterar el importe de los impuestos, toda vez que realiza el hecho generador del mismo, previsto en la disposición de ca-

rácter fiscal.

Convenimos que el objeto particular, propio de cada impuesto, son las circunstancias, presupuestos o situaciones, que cada ley impositiva señala; sin embargo, cabe apuntar que las providencias de carácter fiscal, tienen por objeto jurídico invariable, regular la obligación de contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Además, los tratadistas agregan que el impuesto tiene por objeto la integración de rentas del Estado, por ser fuente de ingresos públicos. Asimismo, sostienen la existencia de un objeto metajurídico, que es el patrimonio del Estado, mismo que se integra con la contribución del obligado de la relación jurídica fiscal, que por constituir precisamente una obligación, no recibe nada a cambio.

La doctrina presenta un amplio abanico de opiniones, criterios y pareceres, respecto de la figura jurídica del impuesto. Rafael Bielsa, la define como: "la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos".⁽³⁾

3) Citado por MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, p. 77, 3a. Ed., Edit. Universitaria Potosina, Méx., 1973.

Von Eheberg, expresa que: "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo general de dinero, al Estado y demás entidades de derecho público que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y--cuantía determinada unilateralmente y sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer necesidades colectivas...". El propio autor agrega: "Denominamos Impuesto a aquellas entregas de bienes (dinerarios o no) en favor del Estado y demás corporaciones públicas, que se fijan en forma unilateral y coactiva para la satisfacción de las necesidades públicas...".⁽⁴⁾

Para Fleiner los impuestos "son prestaciones que el Estado u otras corporaciones de Derecho Público -- exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas".⁽⁵⁾

Leroy Beaulieu dice: "El impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exige de los ciudadanos

4) Cítado por GLOGAUER, Günter Joaquín. *Elementos de la Tributación* pp. 51-52, Edit. de Belghano, Buenos Aires, 1981.

5) Cítado por MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, pp. 77-78, 3a. Ed., Edit. Universitaria Potosina, México, 1973.

como subvenir a los gastos del gobierno".⁽⁶⁾

Al respecto Gastón Jeze, afirma que el impuesto es aquella "prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida con el fin de cubrir las obligaciones públicas".⁽⁷⁾

Antonio Berliri, opina que impuesto es "La obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no -- constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria".⁽⁸⁾

Con vista en las definiciones expuestas, es posible afirmar que el común denominador del impuesto, lo constituye la obligación de tributar, misma que tiene

-
- 6) Citado por FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, p.36, 1ª. Ed., Edit. - Porrúa, S.A., México, 1977.
- 7) Citado por FAYA VIESCA, Jacinto. *Finanzas Públicas* p.147, 1a.Ed., Edit. Porrúa, S.A., México, 1981.
- 8) Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, p.346, 8a. Ed., Edit. Porrúa, S.A., México, 1978.

su origen o fuente en la propia ley que establece la carga fiscal, que procede de un acto legislativo del Congreso, a quien compete decretar las contribuciones en general, en los términos del artículo 73 fracción-VII de la Constitución General de la República, en relación con lo previsto en el numeral 65 de dicho ordenamiento.

En resumen, podemos concluir, considerando que los elementos de los impuestos son los siguientes:

- El particular, causante, contribuyente, obligado, sujeto pasivo de la relación jurídico-fiscal, no recibe nada a cambio por el pago o entero del importe del impuesto respectivo.
- La obligación se traduce en prestaciones en dinero o en especie.
- La ley impositiva, establece la forma de regular la obligación a que se contrae el principio constitucional ya mencionado.
- La proporcionalidad es un efecto de la propiedad general de la ley, cuya finalidad es la igualdad de los afectados frente a la propia. La equidad tiene como principio: "A ---

IGUAL SACRIFICIO, IGUAL IMPOSICION".

- Su objeto jurídico esencial, es regular la obligación de contribuir al gasto público, establecida en la fracción IV del artículo 31 de nuestro Código Político.
- Por último, su finalidad es la de cubrir los gastos públicos previstos en los presupuestos de egresos de cada ejercicio fiscal.

En atención a lo anterior, podemos decir que son impuestos: las prestaciones en dinero o en especie, establecidas por la ley en forma proporcional y equitativa, a cargo de las personas físicas y morales o jurídicas, para cubrir los gastos públicos.

CAPITULO II

LOS DERECHOS

TEMARIO: CONCEPTOS PRELIMINARES, DEFINICIÓN,
OBJETO, FUNDAMENTO JURÍDICO Y ELE-
-MENTOS.

Los tratadistas estiman, que después de los impuestos la fuente más importante de ingresos públicos son los Derechos.

El Código Fiscal de 1938, define a estos como -- las "Contraprestaciones requeridas por el Poder Público, en pago de servicios de carácter administrativo - prestados por él".

El Código Fiscal de 1966, estatuye que los derechos son las "contraprestaciones establecidas por el poder Público, conforme a la ley, en pago de un servicio".

El Código Fiscal de 1981, señala que los "Derechos son las contribuciones establecidas en la ley -- por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación".

En opinión de Emilio Margáin Manautou, los derechos deben definirse como la "prestación señalada por la Ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares"⁽⁹⁾

9) *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, p.- 120. 3a. Ed., Edit. Universitaria Potosina, México, 1973.

Con relación al tema, Gunter Joaquín Glogauer - manifiesta que "son tasas los tributos exigidos por el Estado u otro ente público facultado a tal efecto, como contraprestación por la utilización efectiva o potencial de un servicio público divisible o de costo prorrateable".⁽¹⁰⁾

Respecto a la figura jurídica de los derechos -- Dino Jarach afirma que: "un principio que es obvio, y que es común también al derecho privado, es aquel de hacer pagar un determinado gravamen a aquellos que reciben en cierta oportunidad un servicio determinado. Es la misma idea que está a la base del precio, una contraprestación entre un servicio prestado y una suma que debe pagarse a cambio; pero en materia tributaria existe un elemento calificado que no hay en el -- precio, y que es el carácter compulsivo propio de esta obligación tributaria. Entonces uno de los criterios es el de hacer pagar a los que reciben un servicio en ocasión y como contraprestación de ese servicio. Esto es lo que ha dado lugar a un tributo que se llama tasa y que en nuestro idioma habitualmente se denomina tasa "retributiva"; donde la palabra retributiva -que en cierto modo- está de más, porque

10] *Elementos de la Tributación*, pp. 83-84, Edit. de Belghano, Buenos Aires, 1981.

de por si la tasa es retributiva sirve para aclarar-- la naturaleza substancial del tributo, o sea, el criterio por el cual determinado hecho es elevado a la - categoría de supuesto legal de una obligación".⁽¹¹⁾

Giuliani Fonrouge, expresa que la tasa es: "La - prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud que la ley, por la realización de -- una actividad que afecta especialmente al obligado".⁽¹²⁾

Gerardo Ataliba, por su parte, considera que el derecho o tasa "es el instrumento de compensación al Estado por los gastos causados por la provocación o - conveniencia de personas determinadas, en relación a las cuales el Estado desenvuelve cierta actividad" y es "el tributo vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actividad estatal directa e inmediata mente referida al obligado".⁽¹³⁾

11) Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, pp. 319-320, 8a., Ed., Edit. Porruá, S.A., México, 1978.

12) Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, p. 321, 8a. Ed., Edit. Porruá, S.A., México, 1978.

13) Citado Por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, p. 321, 8a. Ed., Edit. Porruá, México, 1978.

Mario Pugliese, al analizar los derechos, explica: "Son los servicios del Estado de carácter jurídico-administrativo que éste presta en su calidad de órgano soberano"⁽¹⁴⁾.

El carácter de contribución de la figura jurídica de los derechos, surge de su exigibilidad por el Estado. En otras palabras, el Poder Legislativo instituye los derechos mediante la aprobación de leyes y, se considera por este hecho, que son como los impuestos, CONTRIBUCIONES, propiedad que no tienen, toda vez que son RETRIBUCIONES por los servicios que presta el Estado a los particulares. Por consiguiente, el rasgo de retributivo, lo encontramos cuando se habla de contraprestaciones, es decir, cuando el particular recibe un servicio del Estado a cambio de la cantidad de dinero que cubre al mismo a través de los derechos.

La contraprestación es el pago de una cosa contra; los derechos enteran un servicio del Estado, todo su costo y no parte del mismo, de aquí que haya sustitución de una cosa por otra equivalente. Lo esencial en éste tipo de rentas del Estado, es el servicio que será el objeto de la contraprestación o pago de los derechos, mismos que se fijan por cuotas y no por

14) *Derecho Financiero*, p. 42, 2a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1976.

tasas, entendiéndose por éstas un porcentaje determinado.

Por medio de la ley se estatuye la obligación de retribuir los servicios prestados a personas determinadas y, por consecuencia, el fundamento jurídico del Estado para exigir ésta. Tal relación jurídica la regula el Derecho Público, por lo que deviene el carácter de imperativo.

Los derechos cubren el servicio público, que sólo interesa a quien solicita su prestación como beneficiario. Estos se destinan al mantenimiento de dichos servicios, por cuya razón deben estar considerados en los presupuestos de ingresos y egresos.

En los derechos, la retribución se traduce en una obligación de dar, que al igual que en los impuestos, es en dinero o en especie, pero que, en éstos, es con la calidad de contribución, sin que el Estado haya prestado o le vaya a prestar al particular determinado servicio y, en aquellos, la retribución obedece al servicio prestado por el Estado al interesado, con apoyo en su derecho subjetivo, entendido como el "facultativo de conducta hecho por la norma a un sujeto, ya sea que la norma faculte la propia conducta al sujeto-

a gozar de la conducta ajena. En todos los casos el derecho subjetivo es la autorización de conducta otorgada a un sujeto por la norma"⁽¹⁵⁾

Son criticables las definiciones que de la figura jurídica de los derechos, presentan tanto el Código Fiscal de 1938, como el de 1966, en cuanto al vocablo contraprestación, puesto que, la preposición --contra, denota oposición, en el caso, a la prestación del servicio público, lo que resulta incongruente, --ya que el particular solicita y cubre la prestación-- del propio servicio. Además dichos ordenamientos nos señalan lo que el obligado debe dar, ya sea dinero o bien en especie; sin embargo, se hace notar que la definición de los derechos, la mejora el Código Fiscal de 1966, al mencionar que se establecen "por el Poder Público, conforme a la ley, en pago de un servicio".

En cuanto al Código Fiscal de 1981, es conveniente remitirnos a lo apuntado anteriormente como crítica, en lo que se refiere a que los derechos no son --contribuciones, sino retribuciones en pago de un servicio, cuyo importe es equivalente al costo de su prestación.

15) MORINEAU, Oscar. *El Estudio del Derecho*, p. 117, -
Edit. Porrúa, S.A., México, 1953.

Cabe hacer hincapié que, el término derechos, es el que tradicionalmente ha empleado nuestra legislación, ello no significa que sea el apropiado para denominar a la figura jurídica de que se trata. En otras legislaciones llaman a los derechos "tasa" o "taxa".

De acuerdo con lo expuesto, consideramos que los derechos, son las retribuciones pecuniarias que percibe el Estado de los particulares, por la prestación de servicios, cuyo importe es en proporción al costo de los mismos, de conformidad con la ley.

Como elementos de los derechos, se apuntan los que siguen:

- La prestación del servicio la solicita el particular.
- La retribución al Estado por la prestación de servicios, constituye su objeto jurídico.
- La retribución es de carácter pecuniario, que se traduce en la obligación de dar.
- E s t o s se establecen por ley.

--- Deben guardar una razonable proporción, en cuanto al monto y costo de los servicios.

CAPITULO III
LOS PRODUCTOS

TEMARIO: CONCEPTOS PRELIMINARES, DEFINICIÓN,
OBJETO, FUNDAMENTO JURÍDICO Y ELE-
MENTOS.

Nos hemos ocupado de las figuras jurídicas denominadas impuestos y derechos. La primera de éstas, -- como fuente de ingresos públicos, se fija por medio del poder de imperio del Estado, es decir, mediante la expedición de una ley impositiva. La segunda, a la que llamamos derechos, se traduce en la obligación prevista en la ley, de retribuir los servicios públicos del Estado, cuya prestación la cubren los propios beneficiados.

Tócanos tratar un tercer tipo de recursos nombrados productos. En efecto, en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación de 1966, señala: "los impuestos, derechos y aprovechamientos se regularán por las leyes fiscales respectivas, en su defecto por este Código y supletoriamente por el derecho común. - Los productos se regularán por las indicadas disposiciones o por lo que en su caso prevengan los contratos o concesiones respectivos". Dicho precepto, separa a los productos de los impuestos, derechos y aprovechamientos, en cuanto a las disposiciones que rigen a cada una de dichas figuras.

Los Códigos de 1938 y 1966. coinciden al estatuir en el artículo 4º, respectivamente, que "Son productos los ingresos que percibe la Federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus

funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales".

El Código Fiscal de 1981, instituye en el numeral 3º párrafo II que: "Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado".

El ordenamiento aludido en el párrafo precedente, al definir los Productos usa el vocablo "contraprestaciones", mismo que hemos criticado al ocuparnos de los Derechos, por lo que nos remitimos a lo expuesto en el capítulo anterior.

Con vista en la definición que nos proporciona el Código que nos rige, consideramos que el Estado -- percibe ingresos por quienes adquieren bienes muebles e inmuebles privados del propio Estado, intereses de valores, créditos y bonos, utilidades de organismos-- descentralizados y empresas de participación estatal, *verbi gratia*: de la Lotería Nacional, Pronósticos Deportivos, etc., etc.

Asimismo, el Estado obtiene ingresos derivados de obligaciones convenidas con éste, por quienes usan

o explotan bienes del patrimonio nacional o del dominio público del propio Estado, como es la explotación de tierras y aguas, arrendamiento de tierras, etc., - etc.

Se estima que por su origen los productos son -- frutos civiles, que derivan de obligaciones correlativas de autorizar el uso o explotación o de transmitir la propiedad a quienes enteran el importe de los productos.

Cabe hacer hincapié, que cuando las autoridades-están autorizadas por el Derecho Público, a transmitir la propiedad de bienes que el propio orden incorpora- como de dominio privado de la Federación, no existen- atribuciones de Derecho Público, sino autorización de Derecho Privado. Mediante este medio el Estado constituye la propiedad privada.

El Derecho Privado rige las conductas de las autoridades cuando transfieren a los particulares la propiedad de bienes de dominio privado de la Federa- ción, en razón de que nos encontramos frente a la figura jurídica llamada contrato civil.

La administración, en el hacer encaminado a la conquista de propósitos que constituyen las metas del

Estado, actúa a través de imposiciones a los gobernados. Así también, por medio de la celebración de convenios, en que se obliga en la misma forma en que lo hacen los particulares a través de "contratos de administración"⁽¹⁶⁾.

Los convenios se reducen a contratos administrativos o de índole civil. "La administración puede actuar como sujeto en las relaciones jurídicas de Derecho Privado, por lo que es posible que contrate y realice entonces un contrato de derecho civil. Pero la administración también puede, en ejercicio de sus potestades administrativas, efectuar los contratos de Derecho Público, contratos administrativos"⁽¹⁷⁾

"Hay contrato administrativo, cuando la administración se reserva en el contrato: ciertos privilegios, o los concede, privilegios que son inherentes a la noción de gobierno y que no pueden figurar en los contratos de los particulares porque son contrarios al principio de la igualdad de las partes, o de que el contrato es ley para ellas y no puede ser modifica

16) VIDAL PERDOMO, Jaime. *Derecho Administrativo General*, p. 401, Edit. Temis, Bogotá, 1966.

17) DIEZ, Manuel María. *Derecho Administrativo*, p. 435, Tomo II, Editorial Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1965.

do sin su consentimiento. En cambio, hay contrato de derecho común cuando la administración renuncia a los privilegios que tiene y se somete a la ley civil como los particulares, inhibiéndose así para modificar unilateralmente el contrato o para otorgar privilegios"⁽¹⁸⁾

Conforme al criterio de Laubadere, "La jurisprudencia entiende que el contrato debe ser reputado administrativo cuando en él se encuentra una cláusula que no puede encontrarse en los contratos concluidos por los particulares: la estipulación de estas cláusulas hace presumir que la administración ha entendido recurrir al procedimiento de Derecho Público; a la inversa, el contrato de derecho común es aquel que no contiene sino cláusulas análogas que se encuentran de manera habitual en los contratos privados"⁽¹⁹⁾

Georges Vedel, manifiesta que: "La jurisprudencia Francesa utiliza unas veces el criterio de servicio público, y otras, el de la cláusula exorbitante. El primero, cuando el particular contratante asume la ejecución misma del servicio, como en la concesión; el se-

18) VIDAL PERDOMO, Jaime. *Derecho Administrativo General*, p. 405, Edit. Temis, Bogotá, 1966.

19) Citado por NAVA NEGRETE, Alfonso. *Ensayos de Derecho Administrativo y Tributario para Conmemorar el XXX Aniversario de la Ley de Justicia Fiscal*. Segundo número extraordinario, p.562, *Revista Tribunal Fiscal de la Federación*, Mex. 1965.

gundo, en la gran mayoría de los casos"⁽²⁰⁾

Se presume que el contrato está sometido al derecho privado, porque éste rige los acuerdos libres de voluntad, en tanto que el de carácter administrativo, tiende a la ejecución misma del servicio público o comprende cláusulas exorbitantes.

Nuestra Ley Fundamental y disposiciones conexas, dan el dominio directo o privado de algunos bienes al Estado. Asimismo, estatuyen las personas físicas para ejercitar las atribuciones o facultades públicas del mismo, las cuales son revestidas con el carácter de autoridades, a las que se les autoriza, por ejemplo: a exigir el pago del crédito fiscal omitido, mediante el procedimiento administrativo de ejecución; a impartir justicia, considerando la seguridad jurídica y el bien común, etc.

Las autoridades, por estar autorizadas por el Derecho Público, cnceden con las modalidades impuestas por dicho orden, que otros sujetos ejerciten las conductas que les corresponde por sus atribuciones públicas; en la inteligencia de que las conductas de los particulares, sobre bienes del Estado, deben regirse

20) Citado por NAVA NEGRETÉ, Alfonso. *Obra citada*, p.-
565.

por nuestro Código Político y por el Derecho Público, tal es el caso de la concesión, cuyo significado es ceder bienes o derechos, de manera recíproca, de forma mutua, en otras palabras, mediante la concesión, las autoridades convienen en otorgar el uso y explotación de los bienes del patrimonio nacional o del dominio público de la Federación a los particulares, mismos que se obligan a pagar al Estado, una cantidad líquida o bien un porcentaje, con base en los ingresos que obtengan por el uso y explotación de los bienes que constituyen el objeto de la concesión.

Es incuestionable, que se pacta un margen de utilidades para el concesionario, por la aportación económica y de trabajo que se incorpora a la explotación y uso de que se trate la concesión.

Los tratadistas han manifestado que la naturaleza jurídica de la concesión resulta compleja, por las condiciones y reglas de orden público, así como contractuales de naturaleza administrativa, que concurren en la misma.

En mérito a lo expuesto, podemos anotar que: son productos los ingresos que obtiene la Federación, derivados de obligaciones contractuales que regula el derecho común, así como los provenientes de concesio-

narios que explotan bienes patrimoniales de la nación

Como se trata de obligaciones de carácter contractual, resulta improcedente aplicar los dispositivos relacionados con el cobro de recargos, imposición de sanciones y procedimiento que establece el Código-Fiscal de la Federación, en el supuesto de omitir el entero de los productos y, desde luego, cubrir los re ca rg os causados en que se haya incurrido.

El Estado, en su constante actuar, se manifiesta en ocasiones imponiendo su voluntad a los particula--res, como cuando éstos quedan forzados a cumplir con la obligación tributaria derivada de la Ley Fiscal, - sin poder substraerse, en razón de realizar las situaci o n es jurídicas o de hecho previstas por los ordenam i e n t o s de naturaleza impositiva. Igualmente cuando el Estado por medio de la Dependencia respectiva, dic ta medidas de control e inmunización para salv ag uar dar la salud pública. De la misma manera cuando a través de la fuerza pública adopta medidas pre ven t i v as y represivas de la conducta de los gobernados.

Finalmente, comentamos que los productos tienen las características siguientes:

--- Se establecen en forma contractual.

- Los contratos se rigen, cuando así proceda, por el Derecho Público o por el Derecho Privado.

- Son aplicables parcialmente disposiciones-- de índole fiscal cuando así se pacte expresamente.

CAPITULO IV

LOS APROVECHAMIENTOS

TEMARIO: CONCEPTOS PRELIMINARES, DEFINICIÓN,
OBJETO, FUNDAMENTO JURÍDICO.Y ELE-
MENTOS.

Conforme a nuestro derecho positivo, otra fuente de ingresos públicos la constituye la figura jurídica denominada aprovechamientos.

El Código Fiscal de 1938, estatuye en el dispositivo 5º que: "Son aprovechamientos los demás ingresos ordinarios del Erario Federal no clasificables como impuestos, derechos o productos; los rezagos, que son los ingresos federales que se perciban en un año posterior al en que el crédito sea exigible, y las multas."

Cabe destacar que resulta contradictoria la definición a que se contrae el párrafo precedente, en razón de establecer que los aprovechamientos se integran por los rezagos y, éstos a su vez, por los ingresos federales obtenidos en ejercicios posteriores al en que el crédito fiscal resultó exigible, no especificando que tipo de entradas sean las obtenidas en la definición apuntada, dado que pueden ser impuestos, derechos, productos o aprovechamientos.

El Código Fiscal de 1966, prescribe en el numeral 5º que: "Son aprovechamientos los recargos, las multas y los demás ingresos de derecho público, no clasificables como impuestos, derechos o productos".

El Código Fiscal de 1981, instituye en el artículo

3º que: "Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal".

Resulta más lógica la definición del ordenamiento de 1966, toda vez que los impuestos, derechos y productos, seguirán siendo tales, independientemente del momento en que se cubra el importe de los mismos.

Las multas en su carácter de aprovechamientos, son aquellos ingresos que percibe el Estado, por sanciones impuestas derivadas de infracciones previstas en el Código Fiscal, cuya responsabilidad resulte a cargo de los sujetos pasivos o presuntos sujetos pasivos de la relación tributaria; también, la correspondiente a los jueces, encargados de los registros públicos, notarios, corredores, y en general a los funcionarios que llevan la fé pública; así como lo tocante a los funcionarios y empleados públicos de la Federación, de los Estados, del Departamento del Distrito Federal y de los Municipios; y, por último, la que --recae sobre terceros.

Asimismo, se consideran aprovechamientos los in

gresos provenientes de recargos, cuya fuente jurídica es fiscal, mismos que percibe la Federación a guisa - de indemnización por el pago extemporáneo de un crédito fiscal, según lo establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Los aprovechamientos únicamente tienen el género de ser ingresos públicos, puesto que no tienen forma jurídica específica como los impuestos, derechos y productos. Los primeros constituyen las contribuciones, los segundos las retribuciones y, finalmente, de las obligaciones contractuales deviene el pago de frutos civiles.

Es así, como los aprovechamientos, los define el Código Fiscal por eliminación, constituyendo éstos el cajón sin fondo, en virtud de que todo ingreso público que no llene los requisitos necesarios y suficientes para clasificarlo como impuestos, derechos o productos, será catalogado como aprovechamientos.

CAPITULO V

LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

TEMARIO: DEFINICIÓN, FINALIDAD, FUNDAMENTO
JURÍDICO E IMPORTANCIA.

Réstanos considerar la categoría de las Contribuciones Especiales a que se refiere la doctrina, fuente de ingresos públicos que ya establece el Código -- Fiscal de la Federación vigente.

La doctrina expone un amplio abanico de pareceres, criterios y opiniones sobre las contribuciones -- especiales, que por su fisonomía particular las ubi-- can en forma intermedia entre los Impuestos y Dere-- chos. La terminología para denominar a esta figura -- resulta variable, ya que se habla de "Tributo Espe-- cial", de "Contribución", de "Contribución Especial", de "Derecho de Cooperación", etc., etc.

Esta figura jurídica existe como una obligación-- de retribuir en forma proporcional y equitativa la -- ventaja económica que se experimenta, o bien, de con-- tribuir al gasto público por quienes se benefician -- con los servicios públicos de interés general.

Carlos M. Giuliani Fonrouge, expresa que las Con-- tribuciones Especiales se definen como "la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individua-- les o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Es-- tado".⁽²¹⁾

21) *Derecho Financiero*, p. 267, Vol. I, 3a., Ed., Ediciones De palma, Buenos Aires, 1978.

Gunter Joaquín Glogauer, afirma que las Contribuciones Especiales son "las prestaciones obligatorias--debidadas a beneficios individuales o de grupos sociales, derivadas de la realización de obras públicas o de actividades especiales del Estado"⁽²²⁾.

Con respecto a la Contribución Especial, Emilio-Margáin Manautou, sostiene que: "es una prestación -- que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica"⁽²³⁾.

Al tratar sobre la figura que nos ocupa, Sergio-Francisco de la Garza, la define como "la prestación-- en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada y generalmente -- económica"⁽²⁴⁾.

22) *Elementos de la Tributación*, p. 91, Edit. Belgrano, Buenos Aires, 1981.

23) *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, p. 127, 3a. Ed., Edit. Universitaria Potosina, México, 1973.

24) *Derecho Financiero Mexicano*, p. 318, 10a. Ed., Edit. Porrúa, S.A., México, 1981.

Para Einaudi, las Contribuciones Especiales son "las compensaciones pagadas con carácter obligatoria - al organismo público con motivo de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares - propietarios de bienes inmuebles".⁽²⁵⁾

Jorge I. Aguilar, al referirse a las Contribuciones Especiales, sostiene que son "las contraprestaciones que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a uno o varios sectores de la población, - con objeto de atender en forma parcial al costo de una obra o servicio de interés general y que se traduce en un beneficio manifiesto para el grupo a quien se presta".⁽²⁶⁾

Refiriéndose a este tipo de ingresos públicos -- Giannini explica que el tributo especial es una prestación debida:

"a) Por quienes encontrándose en una determinada situación experimentan una particular ventaja económica por efecto del desarrollo de una actividad adminis

25) Citado por FAYA VIESCA, Jacinto. *Finanzas Públicas*, p. 135, Edit. Porrúa, S.A., México, 1981.

26) Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, p., 330, 8a., Ed., Edit. -- Porrúa, S.A., México, 1978.

trativa, frente a todos los demás a quienes la propia actividad beneficia de modo indistinto, o bien.

b) Por quienes, como consecuencia de las cosas-que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o amento de gasto del ente público.

El fundamento jurídico del tributo especial consiste, por lo tanto, en la singular ventaja del particular o en el mayor gasto del ente público, y como en algunas situaciones de hecho los dos elementos concurren a justificar la imposición, la ley puede acomodar el tributo a uno u otro, o bien establecer que para su determinación se tendrán ambos en cuenta"⁽²⁷⁾.

Al emprender el estudio de la figura jurídica - en cuestión, Dino Jarach manifiesta que "siguiendo la ciencia de las Finanzas en esta clasificación de criterios selectivos, encontramos otro gran principio -- por el cual se llama a determinadas personas a contribuir a los gastos públicos, o sea, otro criterio de reparto de las cargas públicas, que es el de hacer pagar a aquellos que no reciben un servicio individualizado hacia ellos, pero que se benefician indirectamen

27) *Instituciones de Derecho Tributario*, pp. 48-49, - traducción por SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Madrid, 1957.

te por un servicio de carácter general. Ese principio se llama comúnmente en la literatura financiera 'principio de beneficio', el cual da origen a una institución denominada contribución de mejoras, o simplemente, contribución, y que ciertos autores denominan también-impuestos especiales. La terminología muchas veces -- suscita confusiones, y es oportuno adoptar una. Personalmente -continúa Jarach-, he adoptado la de contribucción, o contribución de mejoras, cuyo criterio es el de hacer pagar a aquellos que reciben un beneficio o una ventaja diferencial por una obra o servicio que no se presta o no se hace para ellos exclusivamente, pero que les procura una ventaja especial!"⁽²⁸⁾

Sobre el mismo tema, Pugliese escribe que: "en-- los impuestos y contribuciones especiales la obliga-- ción tributaria encuentra su causa en una utilidad o ventaja particular que proviene de la actividad del órgano público y que va en favor de un grupo determinado de ciudadanos, en lugar de un sólo ciudadano, como es el caso en el derecho, aun cuando no es posible establecer la proporción entre el tributo y la ventaja obtenida por cada ciudadano"⁽²⁹⁾

28) Cítado por DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho-Financiero Mexicano*, p. 328, 8a. Ed., Edit. Porrúa S.A. México. 1978.

29) Cítado por DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho-Financiero Mexicano*, pp. 328-329, 8a. Ed., Edit. - Porrúa, S.A., México, 1978.

Por último, por la trascendencia del tema, Rafael Bielsa, declara: "la contribución de mejoras es un tributo especial impuesto en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la administración pública".⁽³⁰⁾

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en sus dispositivos 31, 73 y 115, fracciones IV, VII-XXIX y II respectivamente, consigna la palabra "contribución" como sinónimo de tributo.

La figura típica de la Contribución Especial o especie de ésta, es la llamada Contribución de Mejora, que según afirma Hugh Dalton es invención norteamericana.

Así también, dentro del género Contribución Especial, encontramos la que se ha denominado Contribución por Gasto y de Seguridad Social.

Sergio Francisco de la Garza, manifiesta que existen tres clases de Contribuciones Especiales, a saber: la Contribución de Mejora, la Contribución por Gasto y la Contribución de Seguridad Social.

30) *Derecho Administrativo*, p. 567, T. IV, Editor Roque Depalma, Buenos Aires, 1956.

De las Contribuciones Especiales relacionadas, - la que resulta más conocida es la de mejora, toda vez que el Estado cuando realiza determinadas obras públicas que benefician a la colectividad en general, éstas se reflejan en provecho o utilidad directa para determinadas personas, que en virtud de las disposiciones vigentes están obligadas a cubrir una cantidad específica por el beneficio obtenido, derivado de la obra -- realizada, o bien, por un servicio que, aun cuando no instaron ni requirieron, es obvio que les reporta utilidad, *verbi gratia*, la urbanización de una zona, in troducción del servicio de agua, drenaje, ampliación - de calles, pavimentación, alumbrado, etc.

El sujeto pasivo, causante, contribuyente u obli gado, es el que experimenta un particular beneficio -- económico, como resultado de la actividad administrati va de interés general, con la particularidad de que la contribución además de proporcional y equitativa, es divisible, esto es, susceptible de compartirse el gasto público que originó conforme a la ventaja recibida, cu yo cobro es de cuota única tratándose de obras públi-- cas y de cuota por ejercicio fiscal en cuanto fueren - servicios de naturaleza permanente por requerirse que- sean prestados continua, periódica y anualmente.

La contribución por Gasto, consiste en la reali-

zación de actividades particulares que provocan un gasto público, o bien, el incremento del mismo, cuyo pago es a cargo de quien realiza el hecho generador, es de cir, al sujeto pasivo persona física o moral que ocasiona el desembolso público.

Este tipo de contribución, es menos utilizada -- que la de mejora, por lo que no es tan común en nuestra legislación; consecuentemente, resulta defectuosa su regulación.

"Una contribución especial por gasto, en la legislación federal, se encuentra en las cuotas que deben pagar a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros las instituciones de crédito, de seguros y organizaciones auxiliares de acuerdo con la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares para el sostenimiento de dicho órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con motivo de la vigencia que provocan haciendo incurrir al Gobierno Federal en ese gasto específicamente dedicado a ellas"⁽³¹⁾.

"Otro caso de contribución por gasto de naturaleza federal está regulado por el artículo 53 de la ley-

31) DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero-Mexicano*, p. 342, 8a. Ed., Edit. Porrúa, S.A., -- México, 1978.

de Mercado de Valores. Los agentes de bolsa de valores y los emisores de valores inscritos en el Registro Nacional de Valores e intermediarios, deben pagar a la Comisión Nacional de Valores las cuotas que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo a la Comisión Nacional de Valores, mediante disposiciones de carácter general, tomando en cuenta el capital social y reservas de capital, el volumen de operaciones y en su caso el monto de las emisiones. Esas cuotas son 'para cubrir los gastos de inspección y vigilancia', es decir, se trata típicamente de una contribución especial por gasto, toda vez que se trata de exacciones coactivas establecidas por la Ley a cargo de aquellos sujetos que provocan el gasto del Gobierno Federal consistente en vigilar e inspeccionar el mercado de valores en que desarrollan sus actividades los sujetos pasivos".⁽³²⁾

Asimismo, la Contribución por Gasto, "se encuentra en los reembolsos que deben hacer los patrones propietarios de plantas industriales ubicadas fuera de las poblaciones, de acuerdo con el artículo 123 de la Constitución Federal, respecto a los salarios y prestaciones de los maestros federales que imparten enseñanza en las 'Escuelas artículo 123, fracción XII', que

32) DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero-Mexicano*, p. 343, 8a. Ed., Edit. Porrúa, S.A., México, 1978

establecen para la educación de los niños cuyas familias viven alejadas de las poblaciones. Como el Gobierno Federal tiene que realizar un gasto especial -- provocado por la concentración humana representada -- por las familias de trabajadores y sus hijos que deben recibir la educación primaria, la Constitución -- obliga a reembolsar dicho gasto que provocan las industrias establecidas fuera de los centros de población".⁽³³⁾

Emilio Margáin Manautou, señala que: "Otras especies de la contribución especial las encontramos en los llamados derechos de verificación de pesas y medidas; en los llamados derechos por los servicios de vigilancia en los espectáculos teatrales, deportivos y centros nocturnos; los derechos por los servicios de fumigación en los teatros y salones cinematográficos; los derechos por el permiso para la portación de armas, etc."⁽³⁴⁾

En ésta especie, observamos la segunda categoría de sujetos de la Contribución Especial a que se refiere Giannini, representada por quienes, como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria o comercio, o de otra actividad, provo-

33) DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, p. 343, 8a. Ed., Edit. Porrúa, S.A., México, 1978.

34) *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*, pp. 117-118, 6a. Ed., Edit. Universitaria Potosina, México, 1981.

can un gasto o un aumento en el gasto público. Es así, como el Estado, nombra un inspector para vigilar la efectividad del programa que se anuncia en un centro-nocturno; para portar un arma de fuego requiere autorización de la Dependencia a quien compete controlar su uso, lo que motiva un gasto del Estado, que se recupera al exigirlo de quien lo provoca.

En cuanto a la Contribución de Seguridad Social, la encontramos en "Las cuotas que se pagan al Instituto Mexicano del Seguro Social, puesto que constituyen verdaderas contribuciones especiales no obstante que la Ley de Ingresos las reputa impuestos. Cabe aclarar que como ya se explicó antes, a esas aportaciones se les da el carácter fiscal, no obstante que se destinan a satisfacer el Presupuesto de un organismo descentralizado, que no es discutido ni aprobado por la Cámara de Diputados, con la finalidad de aprovechar el procedimiento económico-coactivo, para que en esa forma el Instituto no se vea impedido de realizar en forma oportuna y rápida las obligaciones a su cargo, sería imposible para el citado Instituto prestar en forma efectiva sus servicios, si para requerir a un deudor tuviese que acudir a los Tribunales Judiciales Federales.

Precisamente para aprovechar las cualidades del

procedimiento económico-coactivo, es que en la Ley de Ingresos las cuotas del Seguro Social aparecen como ingresos de carácter fiscal. Sin embargo, esas cuotas son verdaderas contribuciones especiales, pues el trabajador y el patrón, al cubrirlas aun cuando no reciben a cambio servicios inmediatos, tienen el derecho de exigirlos y aprovecharlos cuando les sean necesarios, como, por ejemplo, en el caso de enfermedad de algún trabajador.

A cambio de las cuotas que el asalariado entrega, no recibe de inmediato los servicios, y hay que pensar que existen algunos que tienen cinco o diez años de estar pagando las cuotas al Seguro Social y nunca se han aprovechado o beneficiado de uno de esos servicios; pero tienen la expectativa de que en cualquier momento, cuando así se amerite, los puede solicitar y obtener su prestación del Instituto Mexicano del Seguro Social".⁽³⁵⁾

A nivel técnico jurídico, no es posible encasillar como impuestos a las cuotas del Seguro Social, en razón de que a cambio de lo que se paga se tiene el derecho a recibir los servicios procedentes; no así, los servicios públicos o administrativos que los reciben aún quienes no cubran el importe del impuesto.

35) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Derecho Tributario Mexicano*, p. 119, 6a. Ed., Edit. Univer
sitaria Potosina, México, 1981.

Igualmente, no es válido afirmar, que las cuotas aludidas sean derechos, en virtud de que al efectuar el entero, no se recibe de inmediato servicio alguno.

Aun cuando nuestra legislación fiscal, no consideraba hasta el 31 de diciembre de 1982, por su nombre a las Contribuciones Especiales, esto no implicaba su inexistencia; en razón de que su existencia no depende de su definición o reconocimiento legal. Los ingresos derivados de esta figura jurídica, se incluían en la categoría de aprovechamientos, que constituye el cajón de sastre de los ingresos públicos no clasificables como impuestos, derechos o productos.

A continuación apuntamos algunas definiciones legales como son:

La Ley de Hacienda de Sonora instituye que: --- "son Contribuciones las aportaciones que se establecen a cargo de las personas que se beneficien de manera especial con alguna obra o servicio público, para cooperar con el Estado en los gastos que requiera la propia obra o servicio".

La Ley de Hacienda Municipal del estado de Morelos, estatuye la Contribución Especial como: "Las prestaciones en dinero o en especie que establezca la

ley en forma unilateral y con carácter obligatorio a cargo de todos los individuos que obtengan un beneficio específico en sus bienes patrimoniales, derivado de la ejecución de obras públicas municipales o de -- otras actividades desarrolladas para satisfacción de las necesidades públicas municipales".

La Ley de Hacienda Pública Municipal del Estado de Nuevo León, establece que "los propietarios o poseedores de predios, en su caso, pagarán los derechos de cooperación que establece éste título, por la ejecución de las obras públicas de urbanización siguiente: I) Tubería de distribución de agua potable. II) Drenaje Sanitario. III) Gas. IV) Pavimento o Rehabilitación de Pavimento. V) Guarniciones. VI) Banquetas. VII) Alumbrado Público. Y VIII) Tomas domiciliarias de servicio de agua potable, drenaje sanitario y de gas."

La Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, estableció con el nombre de "impuestos para obras de planificación" y "derechos de cooperación" verdaderas Contribuciones Especiales, pero que denominó en forma impropia como impuestos y derechos, según se consigna en los numerales 374 y 417 de la disposición derogada.

Sin embargo, constituye un acierto de técnica jurídica, que la nueva Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, expedida el 29 de diciembre de 1982, publicada en el "Diario Oficial" de la Federación el 31 del mismo mes y año, en vigor a partir del 1º de enero de 1983, establezca la figura jurídica que se comenta, en el TITULO I, que se refiere a las Disposiciones Generales, así como el TITULO III, que trata en forma específica de las Contribuciones de Mejoras.

La Ley que se informa, en el artículo 1º, párrafo segundo, dispone: "Contribuciones de mejoras son las establecidas en ésta Ley a cargo de personas que se beneficien en forma especial por las obras públicas proporcionadas por el Departamento del Distrito Federal".

Igualmente, el numeral 46 de la propia disposición, estatuye: "Están obligadas al pago de las contribuciones de mejoras establecidas en este título, las personas físicas y las morales que se beneficien en forma especial por las obras públicas proporcionadas por el Departamento del Distrito Federal.

Para los efectos de las contribuciones de mejoras se entenderá que quienes obtienen el beneficio

son los propietarios de los inmuebles, cuando no hay propietarios se entenderá que el beneficio es para el poseedor.

Cuando en los términos del Código Fiscal de la Federación haya enajenación, el adquirente se considerará propietario para los efectos de las contribuciones de mejoras".

ARTICULO 47. "Las contribuciones de mejoras establecidas en este título, son las siguientes:

- I) Las de beneficio local, que comprendan las obras públicas relacionadas con calles, aceras, alumbrado público, alcantarillado, agua potable y obras de ornato que se realicen -- frente a los inmuebles.

- II) Las de beneficio zonal, las obras públicas - que beneficien de manera especial a un sector de la población del Distrito Federal, aun cuando el beneficio también sea para el resto de la población.

- III) Las de beneficio mixto, que comprenden las - obras públicas en avenidas, plazas y parques públicos que beneficien a los inmuebles co-

lindantes y a los que se encuentren en la zona de beneficio".

ARTICULO 48. "Las personas físicas y las morales que obtengan un beneficio local por obras públicas, pagarán la contribución en un monto que será equivalente a una parte del valor de la obra conforme a los siguientes porcentos:

- I) 50% en el caso de avenidas y calles de circulación intensa de vehículos o personas.
- II) 75% cuando se trate de avenidas y calles de zonas residenciales de menor circulación de vehículos o personas.
- III) 85% en el caso de calles que son utilizadas preponderantemente por quienes utilizan o habitan los predios.

La parte del valor de las obras de beneficio local que corresponda como contribuciones de mejoras se determinará para cada contribuyente conforme al número de metros que comprenda el frente del inmueble.

En ningún caso la contribución de mejoras se

pagará por obras iguales realizadas en un período de 5 años.

Tratándose de las obras de alcantarillado y agua potable proporcionadas por el Distrito Federal, aun -- cuando se trate de obras de captación de agua o de drenaje realizadas por la Federación o fuera de la entidad federativa, por los nuevos fraccionamientos, nuevas edificaciones, nuevas conexiones de agua y drenaje o ampliaciones, y en general por los nuevos demandantes de agua o drenaje, se pagarán contribuciones de mejoras señaladas en la fracción I del artículo 47 de esta Ley, conforme a una cuota de \$15,000 por cada nuevo metro cúbico de agua. Cuando el inmueble se conecte al alcantarillado se pagará además una cuota igual a la anterior. Cuando no se trate de nuevos demandantes de agua se pagarán contribuciones de mejoras por las obras de alcantarillado y agua potable conforme a la fracción I de este artículo.

Los nuevos metros cúbicos de agua serán los que resulten diariamente conforme a las instalaciones hidráulicas consignadas en los planos respectivos. Las personas que incrementen su consumo de agua con motivo del cambio del uso o del destino del inmueble pagarán contribuciones de mejoras considerando el incremento diario de metros cúbicos de agua.

Los proyectos de obras públicas de beneficio local distintos de la conexión de agua y alcantarillado, deberán publicarse en la Gaceta Oficial del Departamento del Distrito Federal, señalando el por ciento de cooperación que correspondería conforme a este artículo".

ARTICULO 49. "Las personas físicas y las morales que participen de un beneficio zonal por obras públicas, pagarán una contribución de mejoras en un monto que será equivalente al 33% del valor de la obra, el que se determinará entre el total de los inmuebles que correspondan a la zona de beneficio, en proporción al valor catastral que tengan cada uno de ellos, incluyendo en su caso, el valor catastral de cada una de las unidades que comprenda el inmueble.

El proyecto de las obras públicas de beneficio zonal deberá publicarse en el "Diario Oficial" de la Federación, el que deberá señalar la naturaleza de la obra, su valor, los predios que se beneficien zonalmente y la fecha de iniciación de la obra."

ARTICULO 50. "Las personas físicas y las morales que se beneficien por una obra que reúna las características de la fracción III del artículo 47 de esta Ley, pagarán la contribución de mejoras en un --

monto que será equivalente al 50% del valor de la obra, el que se dividirá por partes iguales entre los inmuebles que tengan beneficio zonal y local. La parte que corresponde a cada inmueble se calculará aplicando las disposiciones para las obras de beneficio local o zonal, según sea el caso.

Cuando por las características de la obra no se beneficie a los predios colindantes, únicamente se cobrará el beneficio zonal sobre el 25% del total de la obra."

ARTICULO 51. "Para los efectos de este artículo el valor de la obra pública comprenderá los gastos que directamente la afecten, las indemnizaciones que deban cubrirse y los gastos por el financiamiento de la misma. No se considerarán los gastos indirectos erogados por el Departamento del Distrito Federal, con motivo de la administración, supervisión e inspección de la obra.

Al valor que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le disminuirá las aportaciones que efectúen voluntariamente los particulares o entidades públicas y las recuperaciones por las enajenaciones de excedentes de predios expropiados o adjudicados que no hubieran sido utilizados en la ejecución de la obra.

La documentación relativa al valor de la obra deberá estar a disposición de las personas obligadas a pagar la contribución de mejoras."

ARTICULO 52. "Las contribuciones de mejoras a que se refiere este título, se causarán al ponerse en servicio las obras o sus distintos tramos o etapas y se pagará en un plazo de 2 a 5 años, que determinarán en forma general las autoridades fiscales, tomando en consideración el monto de los pagos bimestrales y la situación económica de la mayoría de las personas obligadas a pagar la contribución de que se trate.

El monto de la contribución de mejoras se dividirá por partes iguales que se cubrirán bimestralmente a más tardar el día 20 de los meses de enero, marzo, - - mayo, julio, septiembre y noviembre, respectivamente, y se iniciarán los pagos en los meses de enero o julio - inmediato, posterior a la terminación de la obra; a partir de los siguientes meses de enero o julio de cada año, según corresponda, se incrementará el saldo -- por pagar con la cantidad que resulte de aplicar el -- factor para el año de calendario anterior que establezca el Congreso de la Unión.

Tratándose de las obras de beneficio local a que se refieren los párrafos cuarto y quinto del Artículo-

48 de esta Ley, se causarán a partir del otorgamiento de la licencia o autorización para fraccionar, construir o modificar el destino del inmueble, según sea el caso y se pagarán previamente a la conexión a la red de agua potable o de drenaje."

ARTICULO 53. "No se pagarán las contribuciones de mejoras a que se refiere este título, por los predios que conforme a esta Ley no se tenga que pagar el impuesto predial.

El Departamento del Distrito Federal mediante disposiciones de carácter general, podrán reducir total o parcialmente el pago de las contribuciones de mejoras, cuando el beneficio de la misma sea para la generalidad de la población y no exista un beneficio significativo para un sector reducido de la población, así como cuando los beneficiarios de las obras públicas sean personas de escasos recursos económicos y se trate de servicios indispensables.

En el caso de las obras de beneficio local de agua potable o alcantarillado en nuevos fraccionamientos, las contribuciones de mejoras se reducirán en un 50% cuando los inmuebles se destinen a uso habitacional y el valor del terreno no exceda de 20 veces el salario mínimo general, elevado al mes, de la zona económica a que corresponda el Distrito Federal; cuando

do dicho valor sea superior a 20 veces sin exceder de 25, la reducción será del 30%, en este caso se usará el valor promedio en que efectivamente se enajenen los terrenos en los primeros 12 meses. Tratándose de casas-habitación, las contribuciones de mejora se reducirán en un 50% cuando el valor de cada una no exceda de 8 veces el salario mínimo general, elevado al año, de la zona económica a que corresponda el Distrito Federal; cuando dicho valor sea superior a 8 veces sin exceder de 10, la reducción será del 30%.

Las autoridades fiscales podrán autorizar que se garantice la cantidad que pueda ser objeto de reducción en los términos de este artículo".

Por lo expuesto, es de afirmarse que, compete al Poder Legislativo decretar las Contribuciones Especiales, por cuyo motivo, la fuente de esta figura lo constituye el propio acto de autoridad.

En los términos del numeral 31 fracción IV, de nuestra Carta Magna, el entero de la prestación resulta obligatorio, de tal suerte que si el contribuyente no cubre el crédito fiscal a su cargo, el Estado a través de la Dependencia respectiva procederá a exigir coactivamente su cumplimiento, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Al igual que en los Impuestos y Derechos, el sujeto pasivo de la Contribución Especial, tiene la Obligación de dar, esto es, de retribuir en forma pecuniaria el beneficio particular que le reporta un gasto público que se realiza en bien de la comunidad.

La contribución Especial, tiene por justificación, repartir proporcional y equitativamente, la recuperación de parte del gasto público por quienes lo provocaron, por la realización de una obra pública, o bien, por beneficios particulares que reporta un servicio general.

Lo mismo que los Impuestos y Derechos, la Contribución Especial debe ser proporcional y equitativa.

El célebre escritor y político Roque Barcia, habla: "Acerca de la voz equidad tenemos que decir dos palabras para que los lectores adquirieran noticia de una curiosidad que no deja de ser notable.

Todos los términos castellanos en cuyo principio se halla el sonido equi significan la idea de igualdad, acaso porque se notó que la letra equis (X) constaba de dos rasgos iguales.

Lo cierto es que este fenómeno existe en las len

guas derivadas del latín, y no fuera juicioso atribuirlo a un mero caso, porque hechos constantes no pueden tener por razón la casualidad.

Citaremos algunas voces, a fin de que pueda tenerse conciencia segura, conocimiento real y práctico de la curiosidad mencionada:

Equiángulo: figura de ángulos iguales.

Equidistante: Distante igualmente.

Equilátero, equilateral: figura que consta de --
lados iguales.

Equilibrar, equilibrio: igualdad de peso o de --
fuerza.

Equinoccio: tiempo en que los días son iguales a
a las noches.

Equipaje, equipo: traje cortado a una medida --
igual.

Equiparar: igualar dos o más cosas por la compa
ración.

Equiponderante: lo que tiene igual peso.

Equivaler: valer igualmente.

Equivocar, equívoco: tomar una cosa por otra --
igual.

Después de estos ejemplos se comprenderá perfectamente que la voz equidad signifique igualdad.^[36]

36) *Diccionario de Sinónimos Castellanos*, pp. 167-168, Edit. So-
pena Argentina, S.A., 11a. Ed., Buenos Aires, 1978.

El propio autor agrega; "En último término se hallará que la equidad no es otra cosa que la realización de la justicia, como la justicia no es otra cosa que la realización del derecho, como el derecho no es más ni menos que la realización de la naturaleza social del hombre".⁽³⁷⁾

La estructura social descansa sobre tres pivotes esenciales, denominados Justicia, Seguridad y Bien Común.

La justicia es el fundamento de toda construcción jurídica, es un valor absoluto, como la verdad o la belleza. La justicia es un valor que descansa en sí mismo, y no derivado de otro superior.

"La justicia en su función arquitectónica trata de estructurar entre los hombres sus relaciones en la comunidad. Según varíe la noción que se tenga de la Justicia así cambiarán las orientaciones de todo el ordenamiento jurídico, así se explica la multiplicidad de concepciones opuestas que se disputan la primicia por orientar la estructura jurídica y política de las sociedades contemporáneas".⁽³⁸⁾

37] *Diccionario de Sinónimos Castellanos*, pp. 167-168, Edit. Sopena Argentina, S.A., 17a. Ed., B. Aires, 1978.

38] KURI BREÑA, Daniel. *Introducción Filosófica al Estudio del Derecho*, p. 103, Edit. Jus, S.A., México, 1978.

La equidad es la justicia del caso concreto. EL digesto empieza con las siguientes palabras de uno de los jurisconsultos más notables, Ulpiano: "Cualquiera que intente estudiar el derecho (ius), tendrá que saber primero de dónde se deriva la palabra ius. Se llamó ius, de justicia, pues de acuerdo con la acertada -definición de Celso, el derecho es el arte de lo bueno y lo justo. Debido a esto, se nos puede muy bien llamar sacerdotes, por que nosotros rendimos culto a la justicia, tenemos conocimiento de lo que es bueno y --justo, separamos lo justo de lo injusto, discriminamos entre lo que está permitido y lo que no está permitido, con el propósito de hacer buenos a los hombres, no sólo por temor al castigo, sino también por el estímulo de la recompensa. Aspiramos, a menos que yo esté equiuvocado, a una verdadera filosofía, no a una filosofía aparente".⁽³⁹⁾

Ulpiano la define en la forma siguiente: "Iustiutia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi".⁽⁴⁰⁾ La justicia es la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno lo suyo.

Santo Tomás de Aquino, con vista en la fórmula -

39) Citado por BORROW, R. H. *Los Romanos*, traducción de Margarita Villegas de Robles, p. 210, 9a. reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 1980.

40) Citado por PETIT, Eugène. *Tratado Elemental de Derecho Romano*, traducido de la 9a. Ed. francesa por V. José de Valladolid, México, 1959.

de Ulpiano, modificó ésta, en razón de que la justicia no es voluntad, sino virtud, de tal suerte que es: "Habit^us secundum quem aliquis, constanti et perpetua voluntate, ius suum unicuique tribuit"⁽⁴¹⁾. Esto es: -- Hábito según el cual, alguien, con voluntad constante y perpetua, da a cada quien su derecho.

Tocqueville, expresó en alguna ocasión: "El orden sin justicia es la barbarie"⁽⁴²⁾. En efecto, un sistema normativo que no comprenda la idea de justicia o que esté en manifiesta contradicción con la misma, es inhumano, y por consecuencia censurable a la luz de la razón, toda vez que el valor justicia es un fin del Derecho, esencia del Bien Común y de la Seguridad Jurídica.

La médula, la esencia de la justicia es la idea de igualdad "tratar a hombres iguales, en circunstancias iguales, de modo igual", es el primero y más importante de los mandamientos de la justicia. Pero, -- también implica, que hombres y situaciones desiguales sean tratados desigualmente."⁽⁴³⁾

41) Citado por TORAL MORENO, Jesús. *Ensayo Sobre la Justicia*, p. 39, Edit. Jus, S.A., México, 1974.

42) Citado por CABRAL, Luis Carlos. *Acerca de la Justicia*, p. 24, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1969.

43) BODENHEIMER, Edgar. *Teoría del Derecho*, traducción de Vicente Herrero, pag. 54, 5a. reimpresión, México, 1976.

Es incuestionable que los tributos pueden ser el origen de la riqueza o de la miseria pública, por ello, las relaciones jurídico-tributarias deben estar regidas en función de cristalizar la equidad.

Adam Smith, al referirse al principio de justicia, ha manifestado que los integrantes de un Estado deben contribuir a su sostenimiento, ya como beneficiarios de los servicios que presta el propio Estado o -- por el simple hecho de pertenecer al mismo.

La doctrina considera que un tributo es equitativo, cuando es general y uniforme.

Lo general, "significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Que, como excepción, sólo deben eliminarse aquellas que carezcan de capacidad contributiva; entendiéndose que posee capacidad contributiva, cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando tales ingresos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista. Lo uniforme significa que todas sean iguales frente al tributo"⁽⁴⁴⁾

44) MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, pp. 38-39, 6a. Ed., Editorial Universitaria Potosina, México, 1981.

Respecto a los principios de proporcionalidad y equidad, - Ernesto Flores Zavala comenta: "Creemos que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión 'proporcional y equitativa' como significando-justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, - fue que los impuestos sean justos. Para llegar a esta conclusión, tenemos en cuenta que esta expresión aparece por primera vez en el proyecto de Constitución de - 1857, artículo 36 que dice: " Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el - honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Este artículo, con la única modificación de suprimir la palabra 'justos' anterior a 'intereses', fue aprobado en sesión del 26 de agosto de 1855, y seguramente la comisión de estilo, lo dividió en dos fracciones que es como aparece en el texto aprobado en definitiva con el número 31, quedando la obligación de contribuir a los gastos públicos como fracción II, por reforma de 10 de junio de 1898, como fracción III, y en la Constitución de 1917, como fracción IV, pero con la misma redacción". El propio autor agrega: "Ahora bien, encontramos gran similitud en esencia entre esta expresión y la fórmula con la que Adam Smith plantea el --- principio de justicia de los impuestos, es decir: 'Los

súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno ...en proporción a los ingresos - de que gozan ...De la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la equidad'. De manera que con la expresión' proporcional y equitativa' sólo se busca la justicia de los impuestos".⁽⁴⁵⁾

Emilio Margáin Manautou comenta: "Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que - son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras 'proporcional y equitativa'. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, - de la misma manera, a todos aquellos, individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación".⁽⁴⁶⁾

Me permito apuntar que se trata de conceptos -- coincidentes y no precisamente excluyentes.

"La suprema Corte de Justicia de la Nación de

45) *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, pp. 201-202, 19a.- Ed., Edit. Porrúa, S.A., México, 1977.

46) *La Constitución y Algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, pp. 107-108, Edit. Univ. Potosina, México, 1967.

México, siguiendo la tesis de Vallarta, tiene establecida jurisprudencia diciendo: "Los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos, deben ser calificados por las respectivas legislaturas o por la autoridad que los acuerde, quienes deben estimar to dos los factores económicos y sociales que sean de to marse en cuenta, para ajustar esos impuestos a la Cons titución Federal. Los poderes federales no tienen capacidad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos que decreten los Estados." (*Jurisprudencia*. Apéndice al tomo LXXVI, página 812).

Posteriormente la Corte dictó una resolución diciendo: "Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucio nales. Esa facultad de la Suprema Corte de Justicia, la obligación que tiene que examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías la falta de proporción o de equidad en un impuesto; y si bien--

el artículo 31 de la Constitución, que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho es una violación de las garantías.

De suerte que, si la Suprema Corte, ante una demanda de amparo contra una ley que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 de la Constitución Federal, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales, puesto que la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes". (Tomo XVIII. Maldonado, - - Aurelio. Apéndice al tomo LXXVI, pág. 813)".⁽⁴⁷⁾

En las Contribuciones Especiales, la proporcionalidad se concreta entre la ventaja económica valorizable individualmente en dinero y el porcentaje de gasto

47] FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 10a. Edición, Edit. Porrúa, México, 1977.

público a cargo de los beneficiados. Por lo que toca a la equidad, recurrimos a la siguiente fórmula; a Igual beneficio, igual contribución.

Conforme a nuestro Derecho Fiscal positivo, no procede poner en tela de duda o de juicio, la existencia de la figura jurídica denominada Contribución Especial, en razón de que las modalidades de ésta, se manifiestan en algunos de los ingresos públicos en vigor. Tal aseveración se confirma con la nueva Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, que estatuye en su Título III las Contribuciones de Mejoras, no previstas específicamente por la ley derogada.

Así también, la Ley del Seguro Social vigente, cuyo artículo 4º dispone: "El Seguro Social es el instrumento básico de la seguridad social, establecido como un servicio público de carácter nacional en los términos de esta Ley, sin perjuicio de los sistemas instituidos por otros ordenamientos". El propio instrumento jurídico en el precepto 5º previene: "la organización y administración del Seguro Social, en los términos -- consignados en esta Ley, está a cargo del organismo público descentralizado con personalidad y patrimonio -- propios, denominado Instituto Mexicano del Seguro Social". El dispositivo número 6 se refiere al régimen obligatorio y voluntario, cuyos servicios a prestar --

enuncia el numeral 11, que se traducen en: I) Riesgos de trabajo. II) Enfermeades y Maternidad. III) Invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte; y IV) Guarderías para hijos de aseguradas. Los artículos 12 y 13 señalan a los sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio y, por último, el 14 implanta en toda la República el régimen del Seguro Social obligatorio.

La observación objetiva, nos permite determinar la figura jurídica que constituye fuente generadora de los ingresos públicos.

En este orden de ideas y con vista en el instrumento legal que establece el Instituto Mexicano del Seguro Social, es dable afirmar que suministra servicios de carácter obligatorio, para garantizar al máximo los beneficios de previsión personal y de la familia, mediante un Derecho Social que proteja a la clase trabajadora, por cuyos servicios se provoca un gasto público.

Es así, como las aportaciones que se cobran por la prestación del servicio, son en concepto de contribución al gasto público, que se origina por el establecimiento del Seguro Social.

Consecuentemente, las aportaciones al Seguro Social tienen las características siguientes:

- Los servicios que se cubren son de carácter público y de beneficio colectivo.
- La Ley estatuye los requisitos que deben llenar los usuarios, para el derecho a la prestación del servicio.
- Los servicios establecidos a favor de los beneficiarios, incluye un gasto público provocado por los mismos.
- El cobro de las aportaciones a los beneficiarios, tienen el carácter de obligaciones inherentes a su calidad de sujetos, de cuyo cumplimiento nace la obligación del Seguro Social a prestar los servicios a quienes tienen el derecho de solicitar y recibir los mismos.

En atención a lo expuesto, hemos de convenir, que los elementos que concurren en el ingreso público cobrado en el régimen del Seguro Social, corresponde a una Contribución Especial al gasto público provocado por quienes conforme a la Ley resultan beneficiados.

El entero a cargo de los beneficiarios, no se efectúa al prestarse los servicios o previa prestación a éstos, sino por el gasto público que provoca su establecimiento y, por consiguiente, su sostenimiento.

El legislador ha venido incurriendo en un error-técnico, al clasificar ésta carga en el renglón de impuestos. Sin embargo, aparentemente en la actualidad se considera superado, toda vez que el nuevo Código --Fiscal de la Federación, aplica el vocablo genérico de CONTRIBUCION, no así los Códigos de 1938 y 1966, que instituyen las figuras jurídicas denominadas Impuestos, Derechos, Productos y Aprovechamientos, para encasillar en éstas a los ingresos públicos.

Dichas figuras constituyen propiamente las especies del género contribución a que se refiere el Código Fiscal de la Federación. Pero, cabe interrogar ¿Qué es una contribución?. Al respecto, no existe un común denominador, es decir, los autores no se han puesto de acuerdo ni en el género próximo ni en la diferencia específica. Sin embargo, tentativamente podemos apuntar que la contribución: es la prestación en dinero, excepcionalmente en especie, que exige el Estado de las personas físicas y morales, para solventar gastos públi--cos.

Cabe hacer hincapié, que el Código Fiscal en vigor no define a la Contribución. En cuanto al Impuesto lo fija como contribución de tal suerte que la precisión de esta figura resulta defectuosa. Por lo que toca a los derechos sale sobrando la adición "...así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación". Respecto de los productos resulta aceptable la definición de éstos. En lo que atañe a los aprovechamientos, debe considerarse como tales, los recargos, sanciones, gastos de ejecución,

El Código Fiscal de la Federación de 1981, supera la clasificación cuatripartita que establecía el derogado, toda vez que incluye a la figura jurídica denominada Contribución Especial, lo que constituye un acierto de técnica jurídica.

Cabe destacar que el presente trabajo se realizó inicialmente, con vista en las figuras jurídicas denominadas Impuestos, Derechos, Productos y Aprovechamientos previstas en el Código Fiscal de la Federación, expedido el 30 de diciembre de 1966, publicado en el --- "Diario Oficial" de la Federación el 19 de enero de -- 1967, en vigor a partir del 1º de abril del mismo año, incluyendo además un capítulo referido a las contribuciones especiales, en virtud de la importancia que han alcanzado en nuestros días.

El Código de 1966, fué abrogado por el expedido el 30 de diciembre de 1981, publicado en el "Diario Oficial" de la Federación el 31 del mismo mes y año, -vigente a partir del 1º de octubre de 1982.

Sin embargo, por Decreto de 29 de septiembre de 1982, publicado en el "Diario Oficial" de la Federación de 30 del mismo mes y año, se reformó el artículo primero transitorio del Código Fiscal de la Federación de 1981, en los términos siguientes: "Este Código entrará en vigor en toda la República el día 1º de abril de 1983."

Aún más, la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, en su Artículo 5º modifica el Artículo 1º transitorio en cuanto al inicio de su vigencia: "Este Código entrará en vigor en toda la República el día 1º de enero de 1983, excepción hecha del título VI, del Procedimiento Contencioso Administrativo, que iniciará su vigencia el 1º de abril de 1983."

Así también, se modifica el Artículo Segundo -- Transitorio en la forma siguiente: "A partir de la entrada en vigor de este Código, se deroga el Código -- Fiscal de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1966."

De lo expuesto en el presente trabajo, podemos deducir las siguientes:

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

PRIMERA: En cuanto a los impuestos el Código -- Fiscal de la Federación no los define en forma concreta, toda vez que se da un concepto por exclusión de la principal fuente de ingresos públicos, por lo que se propone la siguiente definición:

Impuestos son las prestaciones en dinero o en especie, establecidas por la ley, en forma proporcional y equitativa, a cargo de las personas físicas y morales o jurídicas para cubrir los gastos públicos.

SEGUNDA: En lo que se refiere a los derechos no son precisamente contribuciones dado que hemos sostenido que es la retribución de servicios públicos del Estado, por lo que en razón de lo expuesto se propone la siguiente definición: Son Derechos las retribuciones pecuniarias que percibe el Estado de los particulares, por la prestación de servicios, cuyo importe es proporcional al costo de los mismos, de conformidad con la ley.

TERCERA: En relación con los productos, proponemos la definición que a continuación se anota: Son productos los ingresos que obtiene la Federación, derivados de obligaciones contractuales que regula el derecho común, así como los provenientes de concesionarios que explotan bienes patrimoniales de la Nación.

CUARTA: Constituye un acierto de técnica jurídica, el que nuestro legislador regule la contribución especial, prevista en la nueva Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, así como en el nuevo Código Fiscal de la Federación.

QUINTA: El término CONTRIBUCION a que se refieren los artículos 31 fracción cuarta y 73 fracciones séptima y veintinueve entre otros de nuestra Carta Magna, así como en el segundo del Código Fiscal en vigor, se emplea en forma genérica, lo que da origen a confusiones, en razón de que no se define el género, esto es, la contribución. Sin embargo, es posible definir la contribución en general como la prestación en dinero ó bien en especie que en ejercicio de su poder de imperio exige el Estado a las personas físicas y jurídicas, para cubrir o solventar los gastos públicos.

SEXTA: En cuanto a la manera proporcional y equitativa a que se refiere el dispositivo 31, fracción IV, de nuestra Ley Fundamental, hemos de convenir que es la justicia proyectada sobre el caso y hombre concreto. La idea de justicia supone trato igual para los iguales y desigual para los desiguales. Lo proporcional y equitativo resultan coincidentes y no precisamente excluyentes. Es posible afirmar que se trata de una justicia distributiva, puesto que se refiere a la igualdad proporcional en el trato a los diferentes sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, verbi gratia, el reparto de los tributos entre las personas que realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales. La justicia distributiva presupone cuando menos tres personas: la primera colocada en un plano superior, misma que impone cargas, o bien, confiere beneficios y las dos restantes o más subordinadas a la primera.

BIBLIOGRAFIA

JURIDICA

- BIELSA, Rafael Derecho Administrativo, Tomo IV, Editor Roque Depalma, Buenos Aires, 1956.
- BODENHEIMER, Edgar Teoría del Derecho, Traducción de Vicente Herrero, 5a. reimposición, México, 1976.
- BORROW, R.H. Los Romanos, traducción de Margarita Villegas de Robles, 9a. reimposición, Edit. Fondo de Cultura Económica, México, 1980.
- CABRAL, Luis Carlos Acerca de la Justicia, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1969.
- DE LA GARZA, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano, 8a. Ed., Edit. Porrúa, S. A., México, 1978.
- DE LA GARZA, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano, 10a. Ed., Edit. Porrúa, S. A., México, 1981.
- DIEZ, Manuel María Derecho Administrativo, Tomo II, Editorial Bibliográfica, Omeba, Buenos Aires, 1965.
- DUBLAN, Manuel Derecho Fiscal, Reproducción Facsimilar, Textos Universitarios, S. A., México, 1975.
- FAYA Viesca, Jacinto Finanzas Públicas, 1a. Ed. Edit. Porrúa, S. A., México, 1981.
- FLORES ZAVALA, Ernesto Elementos de Finanzas Públicas, 1a. Ed., Edit. Porrúa, S. A., México, 1977.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo Introducción al Estudio del Derecho, 1a. Ed., Edit. Porrúa, S. A., México, 1977.
- GIANNINI Instituciones de Derecho Tributario, Traducción por Sainz de Bujanda, Fernando, Madrid, 1957.

BIBLIOGRAFIA

- GIULIANI Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, 3a. Ed. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1978.
- GLOCAUER, Günter Joaquín Elementos de la Tributación, Edit. de Belgrano, Buenos Aires, 1981.
- KURI Breña, Daniel Introducción Filosófica al Estudio del Derecho, Edit. Jus, S. A., México, 1978.
- LEGAZ y Lacambra, Luis Filosofía del Derecho, 5a. Edición, Bosch, Casa Editorial, S. A., Barcelona, - 1979.
- MARGAIN Manautou, Emilio. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano, México, - 1967.
- MARGAIN Manautou, Emilio Introducción al Estudio - del Derecho Tributario Mexicano. 3a. Ed., Edit. Universitaria Potosina, México, 1973.
- MARGAIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario, 6a. Ed., Edit. Universitaria Potosina, México, 1981.
- MONTESQUIEU, Del Espíritu de las Leyes, - Edit. Porrúa, S. A., México, 1977.
- MORINEAU, Oscar. El Estudio del Derecho, Edit. Porrúa, S. A., México, 1953.
- PETIT, Eugéne. Tratado Elemental del Derecho Romano, traducido de la 9a. Ed. Francesa por V. José de Valladolid, México, 1959.

BIBLIOGRAFIA

- PUGLIESE, Mario Derecho Financiero, 2a. Ed.,
Edit. Porrúa, S. A., 1976.
- RADBRUCH, Gustav Introducción a la Filosofía
del Derecho, 3a. Ed., en Es
pañol, Edit. Fondo de Cultura
Económica, México, 1965.
- SANCHEZ LEON, Gregorio Derecho Fiscal Mexicano, Edit.
Universitaria, México, 1974.
- TORAL Moreno, Jesús. Ensayo Sobre la Justicia, Edit.
Jus, S. A., México, 1974.
- VIDAL Perdomo, Jaime Derecho Administrativo General,
Edit. Temis, Bogotá, 1966.

LEGISLACION

- Constitución Política de los Es
tados Unidos Mexicanos, de 1917.
- Ley Orgánica de la Administración
Pública Federal de 1976, 24-XII-76.
- Código Fiscal de la Federación -
de 1938.
- Código Fiscal de la Federación -
de 1966.
- Código Fiscal de la Federación -
de 1981.
- Ley Federal de Derechos de 1981.
- Código Fiscal de la Federación de
30 de Diciembre de 1966. Centro -
de Investigación Tributaria filial
de la Conferencia Patronal de la
República Mexicana, comentado y
anotado por Francisco Lerdo de Te
jada, México, 1970.

BIBLIOGRAFIA

GENERAL.

- BARCIA, Roque Diccionario de Sinónimos Castellanos, Edit. Sopena Argentina, I.H. 17a. Ed., Buenos Aires, 1978.
- ESCRICHE, Joaquín. Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, Edit. Manuel Porrúa, 1a. Ed. México, 1979.
- NAVA Negrete, Alfonso Ensayos de Derecho Administrativo y Tributario para conmemorar el XXX aniversario de la Ley de Justicia Fiscal, segundo número extraordinario, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1965.

Impresiones

Artes al Instante, s.a. de c.v.

REP. DE COLOMBIA No. 6, 1er. PISO

(CASI ESQ. CON BRASIL)

MEXICO 1, D. F.

526 04-72

529-11-19