



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

“INCONSTITUCIONALIDAD Y EFICACIA DE LAS
MEDIDAS DE RESTRICCIÓN Y SUSPENSIÓN DEL
SERVICIO DE USO, SUMINISTRO Y
APROVECHAMIENTO DEL AGUA EN EL DISTRITO
FEDERAL”

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

MARLEN DÍAZ REYES

ASESOR: LIC. HUGO CARRASCO IRIARTE.



CIUDAD UNIVERSITARIA, 2008.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.



UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSE VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS

Cd. Universitaria, D. F., 7 de Noviembre de 2008.

DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **DÍAZ REYES MARLEN**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada **"INCONSTITUCIONALIDAD Y EFICACIA DE LAS MEDIDAS DE RESTRICCIÓN Y SUSPENSIÓN DEL SERVICIO DE USO, SUMINISTRO Y APROVECHAMIENTO DEL AGUA EN EL DISTRITO FEDERAL"**.

Con fundamento en los artículos 8º fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Director.

LIC. MIGUEL ANGEL VÁZQUEZ ROBLES

FACULTAD DE DERECHO
21
SECRETARÍA FISCAL

AGRADEZCO:

A DIOS:

Por darme la grandiosa oportunidad de vivir y lograr cumplir mis sueños, por poner a mi lado gente maravillosa, que más puedo ofrecerte que mi esfuerzo y dedicación. Por el deseo de que siempre colmes mi vida de bendiciones y estés a mi lado. Gracias.

A MI PADRE:

Por ser un ejemplo a seguir, por enseñarme lo que es la perseverancia, la constancia y el deseo de ser alguien en la vida, por estar siempre al cuidado de mi madre y mis hermanos, por ser un hombre extraordinario y el mejor papá del mundo, por tu cariño, por estar a mi lado y por el deseo de que siempre sea así, puedo decirte que este logro es tuyo, sin tu apoyo esto no habría sucedido, gracias por darme la vida y sobretodo por vivirla conmigo. No existen palabras que puedan expresar todo lo que eres para mí. Infinitamente gracias papá. Te amo.

A MI MADRE:

Sin lugar a dudas la persona más importante en mi vida, por tu amor incansable amor, por tus consejos, por tu paciencia, por tu dedicación, por tus cuidados, por ser un gran ejemplo para mí, por estar conmigo siempre, porque sólo alguien como tú podría ser la mejor mamá del mundo. Por y para ti, la culminación de una carrera que bien puedo decir es tuya también, porque sin ti este sueño jamás habría sido posible. Por todo eso y más y por el deseo de siempre tenerte cerca. Mil gracias mamá. Te amo.

A MIS HERMANOS:

Juan Carlos, por ser el mejor hermano que pueda existir, por cuidarme, por apoyarme, por todo tu cariño, por todas las travessuras de pequeños, porque sin ti mi vida no habría sido un sueño hecho realidad, por ser una bendición en mi vida, por todo lo feliz que soy y por lo orgullosa que siempre he estado de tenerte a mi lado, porque sabes que siempre estaré apoyándote, por eso y mil cosas más, la terminación de mis estudios profesionales son también para ti. Muchas gracias. Te amo.

Eduardo, por ser un regalo que cambio mi vida, porque estoy muy orgullosa de ti, por ser brillante, porque te admiro y porque espero ser siempre un ejemplo para ti, para demostrarte que nada es imposible. Por el deseo de que estemos juntos siempre y porque sabes que cuentas conmigo. Por tu apoyo, por tu cariño, por tu comprensión, por tu amor, por ser un gran hermano y por tu adorable compañía solo puedo decirte gracias! Te amo.

A MI ALMA MATER:

A la Universidad Nacional Autónoma de México y a la Facultad de Derecho, forjadoras de hombres y mujeres excepcionales, un privilegio y orgullo haber realizado mis estudios profesionales en sus aulas y por el compromiso de que algún día te retribuiré todo lo que te debo. Gracias.

AL MAGISTRADO HUGO CARRASCO IRIARTE:

Palabras faltan para expresarle todo mi agradecimiento y mis sentimientos, le reitero mi gratitud y el inmensurable cariño que le profeso, definitivamente todo mi desarrollo profesional se lo debo a Usted. Por creer en mí, por su apoyo, por su comprensión, por sus consejos, porque es un ser humano extraordinario, por su confianza, por su cariño, por su dedicación, por su tiempo, por estar a mi lado, por eso y muchas cosas más. Con todo mi respeto, cariño y admiración de siempre. Eternamente gracias.

A LA LICENCIADA PATRICIA LÓPEZ LÓPEZ:

Por ser alguien muy especial e importante en mi vida, por todo su apoyo, por su compañía, por sus consejos, por su dedicación, por darme la oportunidad de trabajar con Usted, por su calidez humana, por ser alguien excepcional, por su confianza y miles de cosas más. Con todo mi cariño, admiración y respeto. Infinitamente gracias.

AL LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES:

Por todo su apoyo para la culminación de este trabajo, por su incansable dedicación y compromiso con la Facultad de Derecho. Muchas gracias.

A MI FAMILIA:

A todos y cada uno de mis tíos, primos, sobrinos, etc., saben que los quiero y que es una dicha que estén junto a

mi en la culminación de mis estudios profesionales. Por sus cuidados y cariño. Gracias.

Lic. Jessica Noemí Espinosa Landeros, eres alguien muy importante en mi vida, nunca lo dudes, pese a la distancia y al tiempo bien puedo decir que eres mi mejor amiga. Gracias por estos 11 años de tu presencia, te quiero.

Lic. Dione Rivera Fierros, Lic. Rosario Sandoval Fernández, Lic. Mayra Yanelli Torres Sandoval, agradezco a la vida el haber cruzado nuestras vidas, sin temor a equivocarme puedo decirles que son de mis mejores amigas, saben bien que son parte de este sueño. Agradezco todo su apoyo, sus consejos, su comprensión y su amistad. Por el deseo de que siempre estemos juntos. Las adoro.

A Juan Pablo Gómez Mendoza, por ser alguien importantísimo en mi vida, gracias por estar hasta el día de hoy a mi lado y compartir contigo este sueño.

Lic. De'Russbell Vizcaya Péllez, Es una fortuna conocerte y sobre todo saber que cuento contigo de manera incondicional. Recuerda en todo momento que eres alguien sumamente especial en mi vida. Por tu tiempo, por tu apoyo y porque sabes que el cariño es inmenso, muchas gracias por ser parte de mi vida.

Carmelo y Abril, Artemio Saucedo, Enrique Ruiz, Orlando Montiel, Juan Alberto Alva, Mario Chávez, Dafne Obregón, Sergio Montes, Gilberto García, Alberto González, Héctor Rodríguez, Nallely Pérez, Elizabeth Manguía, Sonia López, Maribel Vázquez, Vianey Hernández, Gerardo Anaya, Aarón Elizalde, y sin duda alguna a todas aquellas personas que saben que ocupan un lugar especial en mi vida, les agradezco a todos por su tiempo, su paciencia, su cariño y sobre todo por su amistad, con cada uno de ustedes tengo una historia muy especial, recuerden que los quiero inmensamente, a todos ustedes mi reconocimiento y mi agradecimiento de manera muy particular, por ser parte importante de mi vida y compartir conmigo este sueño. Mil gracias.

INCONSTITUCIONALIDAD Y EFICACIA DE LAS MEDIDAS DE RESTRICCIÓN Y SUSPENSIÓN DEL SERVICIO DE USO, SUMINISTRO Y APROVECHAMIENTO DEL AGUA EN EL DISTRITO FEDERAL

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I

ACTIVIDAD FINANCIERA Y POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

1. La Ciencia de las Finanzas Públicas	2
2. Necesidades públicas	3
3. Servicios Públicos	5
4. Gasto Público	7
5. Actividad Financiera	9
6. Derecho Financiero	14
7. Los ingresos del Estado	15
7.1 Clasificación de los Ingresos del Estado	17
7.1.1 Ingresos Tributarios	17
7.1.1.1 Impuestos	18
7.1.1.2 Aportaciones de Seguridad Social	18
7.1.1.3 Derechos	19
7.1.1.4 Contribuciones Especiales o de Mejoras	20
7.1.1.5 Accesorios de las Contribuciones	21
7.1.2 Ingresos Financieros	21
8. Potestad Tributaria del Estado	22
8.1 Características del Poder Tributario	27
8.2 Poder Tributario Originario	29
8.3 Poder Tributario Derivado	30

9. Competencia Tributaria de la Federación y las Entidades Federativas _____	31
9.1 El Estado Mexicano como sujeto activo de los Tributos o Contribuciones. _____	32
9.2 Federación _____	34
9.3 Entidades Federativas _____	36
9.4 Municipios _____	39
9.5 Distrito Federal _____	44

CAPITULO II

GENERALIDADES DE LOS TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES

1. Definición _____	47
2. Nacimiento del tributo _____	48
2.1 Hecho Imponible _____	51
2.2 Hecho Generador _____	55
3. Clasificación de las Contribuciones _____	57
4. Clasificación de los impuestos _____	58
5. La determinación de la obligación tributaria _____	61
6. Sujetos de la Obligación Tributaria _____	64
6.1 Pasivo _____	64
6.2 Activo _____	66
7. Tasa _____	69
8. Extinción de la obligación tributaria _____	70
8.1 Pago _____	71
8.1.1 Formas de garantizar el pago _____	74
8.2 La Compensación _____	76
8.3 Prescripción y Caducidad _____	78
8.4 La Condonación _____	83
8.5 La Cancelación _____	86
9. Domicilio Fiscal _____	87
10. Accesorios de las contribuciones _____	90
10.1 Multas _____	92
10.2 Recargos _____	94
10.3 Gastos de Ejecución _____	97

CAPITULO III

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES

1. Principio de Proporcionalidad _____	103
Consideraciones sobre el principio de proporcionalidad _____	109
2. Principio de Generalidad _____	110
3. Principio de Equidad _____	111
4. Principio de Legalidad _____	116
5. Principio de Vinculación al Gasto Público _____	121
6. Principios Doctrinarios _____	127
6.1 Principio de Comodidad _____	127
6.2 Principio de Justicia _____	128
6.3 Principio de Economía _____	129
6.4 Principio de Certidumbre Jurídica _____	130
6.5 Principios de Adolfo Wagner _____	131

CAPITULO IV

DERECHOS POR EL SUMINISTRO DE AGUA EN EL DISTRITO FEDERAL

1. Concepto de Derechos _____	132
2. Derechos por el suministro de agua, marco jurídico _____	144
3. Sujetos _____	146
4. Objeto de la contribución _____	147
5. Época de pago _____	147
6. Tarifa _____	148
7. Determinación de los Derechos por el Suministro de Agua _____	150
8. Sistema de Aguas de la Ciudad de México _____	153
8.1 Antecedentes _____	155
8.2 Contratos de Administración del Servicio de Agua Potable _____	157

8.3 Etapas del proyecto de la Comisión de Aguas de la Ciudad de México

8.3.1 Primera Etapa 1993-1996	158
8.3.2 Segunda Etapa en 1996	159
8.3.3 Tercera Etapa desde 1997	159

CAPITULO V

INCONSTITUCIONALIDAD Y EFICACIA DE LAS MEDIDAS DE RESTRICCIÓN Y SUSPENSIÓN DEL SERVICIO DE USO, SUMINISTRO Y APROVECHAMIENTO DEL AGUA EN EL DISTRITO FEDERAL

1. Principios Constitucionales en Materia de Derechos	160
1.1 Principio de Generalidad	161
1.2 Principio de Obligatoriedad	161
1.3 Principio de Legalidad	162
1.4 Principio de Proporcionalidad	162
1.5 Principio de Equidad	167
2. Restricción y Suspensión del Servicio de Derechos por el suministro de agua	168
2.1 Definición de Restricción	168
2.2 Definición de Suspensión	168
2.3 Marco Jurídico de la Restricción y la Suspensión del suministro de agua	168
3. Inconstitucionalidad de las medidas de suspensión y restricción del servicio de suministro de agua.	170
4. Limitaciones de la Restricción y Suspensión del servicio de suministro de agua	173
5. Eficacia o ineficacia de las medidas de suspensión y restricción del suministro de agua	173
CONCLUSIONES.	177
BIBLIOGRAFÍA.	180

INTRODUCCIÓN.

Es un hecho notorio que el Estado, para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescindible de un sustento económico. Sustento que por razones de orden lógico debe prevenir en su mayor parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que directamente se benefician con las obras y servicios de interés público que el primero realiza.

Por lo que el Estado solo justifica su existencia a través de la gestión del bienestar colectivo, en tanto que los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir o, en el mejor de los casos, incrementar y mejorar su nivel de vida.

Resulta indudable el hecho de que así como ha evolucionado la vida de los seres humanos, de la misma manera deben ir evolucionando las instituciones que han sido creadas por ellos mismos con la finalidad de seguir regulando las relaciones colectivas generadas entre ellos, para así lograr satisfacer las necesidades de una sociedad en estos momentos sobrepoblada.

De lo anterior resulta evidente que la función del Derecho en nuestros días ha sido un tanto rebasada por los seres humanos, un ejemplo claro de ello la celebración del Foro Mundial del Agua, en el cual participantes de todas las naciones del mundo han coincidido con el creciente desabasto, insuficiencia y escasez del llamado recurso "oro azul", tal denominación nos denota que efectivamente el agua al ser un recurso natural finito, se convertirá en años próximos en motivo de conflicto entre diversos países, sin dejar de lado incluso probables guerras, situación que podría ser evitada por los gobiernos de todas las naciones al lograr una exacta y efectiva regulación del líquido vital.

En virtud de las anteriores consideraciones es necesario poner mayor atención a las instituciones que en nuestro país, específicamente en el Distrito Federal, se encargan de tan delicada tarea como lo resulta ser el Suministro de Agua en nuestra Ciudad, así como de los derechos que por dicho servicio se cobran, además de tener en cuenta que en caso de falta de pago del servicio en cuestión, se tiene como resultado la restricción o suspensión del servicio, situación que a nuestro juicio denota un problema muy interesante, ya que por un lado se debe tener presente el papel tan importante que juega en nuestra vida el “líquido vital” y por otro la actuación de las autoridades fiscales para restringir o suspender el servicio del suministro de agua, sin atender que dichas acciones pueden resultar contrarias a nuestra Carta Magna.

Es por ello que el motivo de la presente investigación lo constituye el hecho de poner de manifiesto la potestad tributaria del Estado en materia de Derechos por el Suministro de Agua, la cual debe apegarse a los principios constitucionales que en materia tributaria deben salvaguardarse, por lo que a nuestro juicio el actuar de las autoridades al momento de restringir o suspender el multicitado servicio resulta inconstitucional, situación que se comprobará a lo largo del análisis llevado en la presente tesis.

Lo anterior en virtud de que la regulación existente en nuestro Código Financiero Local, respecto de tal restricción o suspensión del servicio de suministro de agua, resulta insuficiente para llevar a cabo tales actos, lo que denota una clara violación al principio de legalidad y certidumbre jurídica que todo acto de autoridad debe revestir.

De las anteriores consideraciones resulta evidente que la presente investigación se motiva primordialmente en la importancia del agua en para el ser humano y de la escasa e inconstitucional legislación que se tiene en materia de derechos por el uso, suministro y aprovechamiento del agua en el Distrito Federal, para restringir y suspender el servicio de suministro del agua.

INCONSTITUCIONALIDAD Y EFICACIA DE LAS MEDIDAS DE RESTRICCIÓN Y SUSPENSIÓN DEL SERVICIO DE USO, SUMINISTRO Y APROVECHAMIENTO DEL AGUA EN EL DISTRITO FEDERAL

CAPITULO I

ACTIVIDAD FINANCIERA Y POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.

Para la mejor exposición del tema a tratar, es necesario realizar algunas precisiones entorno a la actividad financiera del Estado, para lo cual nos apoyaremos en principio en las palabras de los autores *Jean Dabin e Isaac Guzmán Valdívía*, los cuales expresan que la jefatura de la sociedad, luego llamada "gobierno", actúa desde un principio con una función esencialmente organizadora, en un comienzo sólo de las funciones que debería realizar cada miembro de la sociedad, pero luego, también actúa en función del patrimonio común y de los servicios que se deben realizar para la comunidad en su conjunto, al respecto *Dabin* señala que "En lo material, en lo intelectual, en lo moral son tantas las necesidades humanas cuya satisfacción dentro de los límites de la vida social atañe a la autoridad que su enumeración es sencillamente ilimitada y sus peculiaridades tan diversas y tan susceptibles de modificarse, como variados y cambiantes son los aspectos de la civilización"¹

El Estado nos proveerá de seguridad, justicia y servicios públicos, también es el gobierno, representando al Estado y, en última instancia al pueblo, quien expide las leyes que regulan la vida humana en sociedad; el que asegura su cumplimiento aún contra la voluntad del destinatario de la norma; y quien imparte justicia, dirimiendo las controversias que se susciten, ya sea entre particulares o contra el propio Estado, todo para lo cual requiere de elementos materiales, humanos y financieros que le permitan allegarse de la capacidad de maniobra necesaria para cumplir con sus fines.²

¹ DABIN, Jean, *Doctrina General del Estado*. Trads. Héctor González Uribe y Jesús Toral Moreno, 2ª edición. Editorial Jus. México, 19. Págs. 41-52.

GUZMAN VALDIVIA, Isaac. *El Conocimiento de lo Social, La Sociología Científica y la Ontología Social*. 6ª edición. Editorial Jus. México. 1990. Pág. 209.

² HALLIVIS PELAYO, Manuel. *Fisco, federalismo y globalización en México*. Editorial Tax. México. Pág. 162.

Sin embargo como el Estado es un ente político que, para que pueda realizar todas esas actividades, requiere de los recursos económicos que lo doten de los elementos humanos, materiales y financieros que le aporten la capacidad de maniobra necesaria para cumplir con sus fines. Los medios para realizar sus actividades "... no surgen ni pueden surgir del propio Estado por generación espontánea...", sino que se requiere de la mano del hombre para obtenerlas y destinarlas a los fines que desea.³

1. LA CIENCIA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS

Al respecto, el estudio de la actividad financiera estatal, ha hecho que aparezca la Ciencia de las Finanzas Públicas, la cual emancipó de la Economía Política a fines del siglo pasado convirtiéndose en una ciencia autónoma.

En Italia el autor *Francisco Nitti* la ha definido como la ciencia que "... tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que dichas riquezas serán utilizadas".⁴

A su vez el maestro *Mario Pugliese* ha ofrecido una definición de la ciencia de las finanzas públicas, cuando dice que "... estudia los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, político y jurídico: pues económicos son los medios de que se sirve el Estado para desarrollar su actividad financiera, políticas son las finalidades y los procedimientos de esa actividad, jurídico es el fundamento de los fenómenos estudiados".⁵

A decir del maestro *Héctor B. Villegas*, "... las finanzas públicas, en su concepción actual, y genéricamente consideradas, tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos". A la ciencia de las finanzas o finanzas públicas, suele

³ HALLIVIS PELAYO, Manuel. Ob. Cit. Pág. 163.

⁴ PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. 2ª edición. Porrúa. México, 1976. Pág. 19

⁵ Idem.

también denominársele –especialmente por los tratadistas españoles- ciencia de la hacienda (o de la hacienda pública).⁶

En consecuencia, tomaremos los términos y expresiones mencionadas (finanzas, finanzas públicas, hacienda, hacienda pública) como sinónimos y les asignaremos idéntico significado.

A su vez, la debida comprensión del significado conceptual de las finanzas públicas requiere recurrir a cuatro nociones fundamentales íntimamente vinculadas entre sí: necesidad pública, servicio público, gasto público y recurso público.⁷

Finalmente a manera de conclusión, el maestro *Héctor B. Villegas* refiere que “... la ciencia de las finanzas públicas es el estudio valorativo de cómo y por qué el Estado obtiene sus ingresos y hace sus erogaciones, examinando sintéticamente los distintos aspectos de fenómeno financiero, especialmente económicos, políticos y jurídicos”.⁸

2. NECESIDADES PÚBLICAS

Para entender debidamente la actividad financiera del Estado, es preciso hacer referencia entre otros conceptos a las necesidades públicas, que en palabras del *maestro Héctor B. Villegas*, “... son aquellas que nacen de la vida colectiva y se satisfacen mediante actuación del Estado”.⁹

Una observación de las necesidades humanas en general, demuestra que ellas son múltiples y aumentan en razón directa a la civilización. Algunas son de satisfacción indispensable para la vida normal del hombre individualmente considerado, pudiendo ser, a su vez, inmateriales (intelectuales, religiosas, morales, etc.) o materiales (alimentación, vestido, habitación, etc.).

⁶ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 8ª edición. De Palma. Buenos Aires, Argentina, 1994. Págs. 1-2

⁷ Idem.

⁸ Ibidem. Pág. 33.

⁹ Ibidem. Pág. 7.

No debe olvidarse que el hombre, desde tiempos pretéritos, tiende a vivir en sociedad y esta vida colectiva engendra necesidades distintas de las que tiene el individuo en su consideración aislada. Vemos así, que cuando el ser humano resuelve integrarse en una colectividad, esa reunión de individualidades supone diversos ideales comunes que primariamente son los de defenderse recíprocamente, crear normas de convivencia que regulen una interdependencia armoniosa y velar por su acatamiento, así como buscar el medio de resolver las controversias y castigar las infracciones con el mayor grado de justicia, estos ideales dan lugar a las **necesidades públicas**.

Como esas necesidades son de imposible satisfacción mediante esfuerzos aislados de las individualidades, el ser humano asociado tiende a buscar a alguien que se aúne esos esfuerzos. **Así desde los comienzos de la vida comunitaria se** nota la predisposición a subordinarse a un jefe (matriarca, patriarca, jeque, caudillo, cacique) o a un grupo dominante con el poder de mando suficiente como para dar solución a los problemas comunes de los grupos constituidos. Con la evolución que traen los siglos, las agrupaciones crecen y se perfeccionan convirtiéndose en Estados mediante la conjunción de tres elementos: población, territorio y gobierno. Este último (gobierno), que pasa a estar orgánicamente constituido, es el representante del Estado, y en tal carácter ejerce su **poder de imperio** sustituyendo al jefe de la antigüedad.

Finalmente es dable concluir que las necesidades descritas reúnen, por tanto, estas características:

1. Son de ineludible satisfacción, porque de lo contrario no se concibe la comunidad organizada;
2. Son de imposible satisfacción por los individuos aisladamente considerados;
3. Son en consecuencia las que dan nacimiento al organismo superior llamado Estado y las que justifican su nacimiento.

Éstas últimas reciben el nombre de **necesidades públicas absolutas** y constituyen la razón de ser del Estado mismo (dentro de lo que se considera Estado de Derecho), por lo cual éste desaparecería como tal si dejase de cumplir esos cometidos esenciales (defensa exterior, orden interno, administración de justicia).

Aunque en la actualidad se estima que éstas no son la únicas necesidades que nacen de la comunidad organizada, y por ello se habla de las **necesidades públicas relativas**, cuya satisfacción se considera, cada vez en mayor medida, que es asimismo de incumbencia estatal, por cuanto atañen a la adecuación de la vida comunitaria a los progresos emergentes de la civilización (instrucción, salubridad, asistencia social, transportes, comunicaciones, etc.).

Concretando las características de ambos tipos de necesidades, decimos: las **necesidades públicas absolutas** son esenciales, constantes, vinculadas esencialmente al Estado y de satisfacción exclusiva por él. Las **necesidades públicas relativas** son contingentes, mudables, y no vinculadas a la existencia misma del Estado. En cuanto a su satisfacción por el individuo, el grupo o el Estado, ello ha estado sujeto a las variantes experimentadas en cuanto a la concepción sobre el papel del Estado.

Por su parte el autor *Marienthoff*, nos aclara que las necesidades para ser consideradas como colectivas deben nacer como consecuencia de la vida comunitaria, pero que no es necesario que las sienta toda la sociedad, sino sólo una porción apreciable de la comunidad, por lo que prefiere utilizar el término necesidad "general".¹⁰

3. SERVICIOS PÚBLICOS

Asimismo también resulta importante en la presente investigación abordar lo referente a las actividades que el Estado (representado por el gobierno) realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas, pueden consistir en funciones públicas y servicios públicos.

Al respecto *Héctor B. Villegas* refiere que "...el servicio público se entiende como las actividades del Estado que no constituyen funciones públicas y que tienden a satisfacer necesidades básicas de la población".¹¹

¹⁰ MARIENHOFF, Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo I. Abelado Perrot. Buenos Aires. 1995. Pág. 30

¹¹ VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit. Pág. 7

Los **servicios públicos esenciales** son inherentes a la soberanía del Estado, puesto que sólo pueden ser prestados por él en forma exclusiva e indelegable, haciendo uso de todas las prerrogativas emanadas de su **poder de imperio**, o sea, del poder de mando que como suprema autoridad pública se ejerce sobre quienes están sometidos a su jurisdicción soberana.

Los **servicios públicos no esenciales** tienden a satisfacer necesidades públicas vinculadas al progreso y bienestar social, no se consideran inherentes a la soberanía, por cuanto para su prestación no es ineludible la utilización de las prerrogativas emanadas del **poder de imperio**.

Tanto los servicios públicos esenciales como los no esenciales son prestados por el Estado, pero mientras los inherentes a la soberanía sólo pueden ser suministrados por él en forma directa (no resultaría tolerable que empresas privadas se encargasen de la administración de justicia, de la seguridad pública o de la organización del ejército para la defensa nacional), los restantes servicios públicos pueden ser atendidos en principio, en forma indirecta y mediante la intervención de los particulares intermediarios o **concesionarios** bajo control estatal. Sin embargo, en todos los casos y en esencia, siempre se trata de una actividad estatal.

Los servicios públicos suelen dividirse en divisibles e indivisibles. Son **divisibles** aquellos servicios que aún siendo útiles a toda la colectividad, se conciben de tal forma que las actividades pueden ser determinadas y concretadas en relación a los particulares a quien el servicio atañe (ejemplo: administración de justicia, instrucción pública, servicios postales, emisión de documentos de identidad).

Por otro lado, son servicios públicos **indivisibles**, en sentido amplio, aquellos cuya naturaleza es tal que favoreciendo a numerosos componentes de la comunidad existe la imposibilidad práctica de efectuar su particularización con respecto a personas determinadas (ejemplo: defensa exterior).

4. GASTO PÚBLICO

Finalmente para comprender la actividad financiera del Estado, es dable señalar lo que se entiende por gasto público, ya que para satisfacer las necesidades públicas mediante la prestación de los servicios correspondientes, es menester realizar erogaciones que suponen los previos ingresos. Ello nos introduce en el campo de las **finanzas públicas** en virtud de sus dos típicos fenómenos: **gastos y recursos públicos**.

Observamos por lo pronto, la necesidad de que el Estado efectúe **gastos**. Son entonces **gastos públicos** las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de la ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas.¹² Mediante el gasto público el Estado se moviliza para atender las necesidades de la población por medio de los **servicios públicos**, cuyo destino es la cobertura de las necesidades públicas.

A su vez, la ciencia financiera, debe investigar cuáles gastos deben hacerse, y muy especialmente los procedimientos por los cuales se pueden efectuar los gastos públicos en las mejores condiciones posibles. Es decir que las finanzas no pueden considerar el fenómeno de los ingresos al margen del fenómeno de los gastos. El costo de la actividad estatal no puede determinarse en abstracto, sin tener en cuenta lo que el Estado devuelve a los contribuyentes y a la colectividad en general bajo la forma de gasto público.

Aún siendo el gasto público el momento final de la actividad financiera, él se concreta y cuantifica ante la existencia de exigencias de la colectividad que deben analizarse y satisfacerse; del resultado, porque es con el buen empleo del gasto público que se pueden alcanzar los objetivos hacia los cuales se dirige la actividad estatal. Por consiguiente, el gasto público no es un simple “dato de hecho” a partir de cuyo conocimiento comienza la actividad financiera, sino uno de sus momentos determinantes.

Si el Estado necesita gastar, es evidente que debe contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones. El Estado debe pues, tener ingresos, los cuales derivan de sus recursos públicos.

¹² VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit. Pág. 31.

Esos ingresos a veces se originan en el propio patrimonio del Estado. Sucede tal cosa cuando el ente público explota, arrienda o vende sus propiedades, o si obtiene ganancias por medio de sus empresas y por el ejercicio de actividades industriales y comerciales productivas, no descartándose la posibilidad de que la explotación de algún servicio público por parte del Estado, le arroje beneficios, aunque ello es generalmente improbable.

De esta forma una vez que en cada Estado se determinan sus fines, los que deben estar acordes tanto con su comunidad, como con la forma de Estado y de Gobierno que la misma adopto, las actividades que lleva a cabo el Gobierno deben tender directamente hacia la consecución de esos fines, lo que en la práctica necesariamente se traduce en un consumo de bienes y servicios, tendiente a satisfacer el bienestar de la sociedad. Así resulta evidente la importancia del aspecto económico para el Estado, ya que no sólo para prestar servicios públicos, sino para realizar cualquiera de sus atribuciones, requiere de recursos y, para obtenerlos, debe realizar erogaciones de recursos económicos, mediante la realización de lo que se denomina **gasto publico**.¹³

Pero como los recursos económicos para realizar esos gastos, no surgen de la nada, el gobierno solamente puede realizarlos si tiene ingresos, los cuales pueden provenir del propio patrimonio estatal, como cuando explota sus recursos naturales en forma exclusiva (v.g. el petróleo), o en forma concesionada (v.g. Minas), o cuando vende sus bienes muebles o inmuebles: de la explotación de empresas publicas: o de la realización de otras actividades productivas como la hotelería o la producción de satisfactores. También puede obtener ingresos a través de la obtención de créditos provenientes del propio Estado (deuda interna), o del exterior (deuda externa).¹⁴

Sin embargo en la mayoría de los países, la mayor parte de los ingresos son obtenidos no del manejo de los recursos del Estado, sino recurriendo al patrimonio de los particulares, a través de las **contribuciones**. Para imponer estas contribuciones, el Estado debe hacerlo atendiendo a los principios que establece nuestra Constitución, de

¹³ HALLIVIS PELAYO, Manuel. Ob. Cit. Pág. 163

¹⁴ Idem.

los cuales los más importantes son los de legalidad tributaria, equidad, destino al gasto público, equilibrio presupuestal, no confiscación, obligatoriedad y anualidad.¹⁵

5. LA ACTIVIDAD FINANCIERA

Del punto anterior se observa que el Estado realiza diversas actividades para la ejecución de sus finalidades. Estas actividades, que tienen una importancia primordial en el Estado moderno, ha recibido el nombre de **actividad financiera**, la cual según Giannini, la cumple el Estado "...para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas", y se distingue "de todas las demás en que no constituye un fin en sí misma, o sea en que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una *función instrumental* de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades".¹⁶

La actividad financiera del Estado ha sido definida por el Joaquín B. Ortega como "... la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines".¹⁷

A su vez, el uruguayo Valdés Costa, la define como "... la actividad del Estado relacionada con la obtención, administración y empleo de los recursos monetarios necesarios para satisfacer las necesidades públicas".¹⁸

Por otro lado, el maestro Sergio Francisco de la Garza, ha señalado que la actividad financiera del Estado, conoce pues, tres momentos fundamentales:

- a) El de la obtención de ingresos, los cuales pueden acudir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio

¹⁵ HALLIVIS PELAYO, Manuel. Ob. Cit. Pág. 163.

¹⁶ GIANNINI, Achille Donato. *Elementos de Derecho Financiero*. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, España. 1957. Págs. 1-6.

¹⁷ ORTEGA, Joaquín B. *Apuntes de Derecho Fiscal*. Monterrey. 1946. Pág. 1.

¹⁸ VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*, tomo I. Montevideo, 1970. Pág. 14.

(empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos

- b) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y
- c) La realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a costas.¹⁹

Para dar cumplimiento a los fines que constitucionalmente tiene encomendados, el Estado requiere de recursos. En la actual economía de los Estados tales recursos provienen de una doble fuente: se obtienen de las rentas que la hacienda pública percibe por su patrimonio o del desarrollo de una actividad industrial o comercial, o bien son recaudados de la riqueza de los gobernados con base en la potestad del imperio del Estado.

El Estado realiza una serie de actos que en conjunto se denominan “actividad financiera”, la cual consta de tres pasos fundamentales que se traducen en la liquidación y recaudación de los tributos (obtención de ingresos), administración del patrimonio y distribución de las sumas recaudadas.

En su obra Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario el maestro *Villegas*, refiere que “...la actividad financiera se traduce en una **serie de entradas y salidas de dinero en la Caja del Estado**”. Las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos, que son transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) realizadas a favor de los organismos públicos.²⁰

En este aspecto, la actividad financiera se distingue de todas las otras que ejecuta el Estado *en que no constituye un fin en sí misma*, o sea que no atiende directamente a la

¹⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S. A. México. 2006. Págs. 5-6.

²⁰ VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit. Pág. 9.

satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental, porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades. Esto es así porque ninguna actuación del Estado sería posible, si no hubiese obtenido previamente los fondos necesarios para solventar su actividad en procura de satisfacer necesidades públicas.

El Estado es el único y exclusivo sujeto de la actividad financiera, concibiendo el término "Estado" en sentido lato y comprensivo, por tanto, del ente central (Nación) y de los entes federados (provincias), así como de los municipios. Así considerado el Estado dirige esta actividad hacia la provisión de los recursos necesarios para el logro de los fines propios, que son los fines de los individuos constituidos en unidad y considerados en la serie de generaciones.

Cabe señalar que los ingresos estatales y las erogaciones que el Estado efectúa son **fenómenos financieros**, que considerados dinámicamente y, en su conjunto conforman la **actividad financiera**. Pero tales fenómenos revisten un carácter complejo, por lo cual su debido estudio sólo puede llevarse a cabo con los elementos que los integran: elementos políticos, económicos, jurídicos, sociales y administrativos.

En todos estos casos, tanto cuando obtiene ingresos, como cuando cuida y administra su patrimonio, se está desarrollando la llamada **actividad financiera del Estado**.

Así pues, el Estado para cumplir con sus fines requiere allegarse de los recursos humanos, materiales y financieros que lo doten de la capacidad de maniobra necesaria para poder funcionar y, para ello, requiere de recursos económicos. Para obtenerlos, realiza la denominada **actividad financiera del Estado**, en forma abreviada y en primera aproximación, hay quienes la identifican como la relacionada con los ingresos y gastos públicos.²¹

Como nos aclara Giannini, esta actividad al ser una rama de la actividad administrativa, se encuentra regulada por el Derecho Objetivo, ya que es una exigencia de todo Estado de Derecho que las acciones del Gobierno se encuentren normadas por la

²¹ HALLIVIS PELAYO, Manuel. Ob. Cit. Pág. 164.

Ley, lo que resulta más necesario en el caso de la "... actividad financiera, tanto porque se trata de la administración del dinero público -es decir, del dinero que se sustrae a las economías privadas para la satisfacción de las necesidades públicas, y cuyo sacrificio sólo se justifica dentro de los límites estrictamente necesarios para el cumplimiento del expresado fin-, como porque la enorme masa de riqueza destinada anualmente a la repetida finalidad da origen a una complejidad de relaciones, cuyo ordenado desenvolvimiento hace indispensable un sistema de disposiciones imperativas".²²

Como nos menciona Griziotti, el "... sustantivo finanzas o finanza (del latín medieval *financia*) indica los diferentes medios necesarios para los gastos públicos y la consecución de los fines del Estado". Estos medios son por lo general, pecuniarios, pero también pueden estar constituidos por bienes en especie y servicios personales.²³

Como podemos apreciar, esta actividad no constituye un fin en sí misma, ya que el Estado no se creó para obtener recursos, sino que es una actividad para obtener los "medios" que le permitan actuar. Es decir, no es una actividad dirigida directamente a la satisfacción de las necesidades públicas, sino a la adquisición de los medios económicos que permitan obtener los recursos humanos, financieros y materiales necesarios para que el Estado realice sus funciones y, con ello, cumpla sus fines. Académicos como Cosciani se pronuncian por hacer hincapié en su carácter instrumental, por lo que la define como "... aquella actividad económica que se desarrolla en el ámbito de los ordenes políticos de naturaleza colectiva".²⁴

Por otra parte, la naturaleza de esta actividad ha despertado controversias, respecto a si se trata de una actividad de carácter netamente económico o si es de naturaleza política. Hay quienes consideran como nosotros que la actividad financiera del Estado tiene naturaleza mixta, es decir, tanto económica como política.

Es económica, dado que es realizada en el ámbito económico, obteniendo recursos y utilizándolos para conseguir los elementos materiales, humanos y financieros

²² GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*. Trad. por Fernando Sáinz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1957. Pág. 4.

²³ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de Ciencia de las Finanzas*. 6ª edición italiana. Trad. Dino Jarach. Depalma. Buenos Aires. 1959. Pág. 3.

²⁴ COSCIANI, Césare. *Principios de Ciencia de la Hacienda*. Trad. Fernando Vicente-Arche Domingo y Jaime García Añoveros. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1967. Pág. 7.

que requiere el Estado para coadyuvar a la obtención del bien público temporal de la población que se desarrolla en ese Estado. Al ser una actividad realizada por un ente público, es innegable que todas las actividades públicas que realiza el Gobierno son políticas (en el sentido técnico del término), puesto que la misión del Estado es la de adoptar las medidas tendientes a satisfacer las necesidades públicas de todo tipo que requiere la comunidad.

Valdés Costa afirma que: "La actividad financiera del Estado tiene un contenido económico que constituye su carácter universal, ya que se refiere siempre a la obtención de los medios para la satisfacción de necesidades. Pero además, esa actividad está determinada por elementos políticos como consecuencia de la naturaleza de su sujeto activo, que actúa en función de intereses generales, valorados con criterios relativos según las circunstancias de tiempo y lugar".²⁵

A su vez el autor español Ballesteros, describe que la actividad financiera "... comienza en el momento en que el Estado se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías y las convierte en ingresos para atender a los gastos que le causará cumplir su deber de atender a las necesidades públicas, y termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o medio de satisfacer la necesidad".²⁶

Tanto la administración del patrimonio, como la obtención del ingreso y el ejercicio del gasto público son actividades complejas de sumo interés para el Estado, ya que comprenden "... básicamente aspectos económicos, políticos, jurídicos y, accesoriamente, otros elementos de tipo sociológico, estadístico, administrativo, etc. Lo anteriormente dicho implica que los ingresos estatales y las erogaciones que el Estado efectúa tienen el carácter de fenómenos financieros, que considerados dinámicamente y en su conjunto conforman la actividad financiera".²⁷

De estos tres momentos depende que el Estado cuente con los elementos necesarios para cumplir con sus fines. También se ha dicho que a partir de un correcto,

²⁵ VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Depalma, Buenos Aires. 1992. Págs. 63-64.

²⁶ BALLESTEROS, Pío. *Manual de Hacienda Pública*. Revista de Derecho Privado. Madrid. 1940. Pág. 8.

²⁷ VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit. Pág. 9.

transparente, sensible y razonable ejercicio del gasto público, depende en gran medida el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.²⁸

6. DERECHO FINANCIERO

Después del estudio de los conceptos referidos en párrafos anteriores, resulta pertinente referirnos al Derecho Financiero, el cual en palabras del maestro Sergio Francisco de la Garza es definido como el "... conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: 1) En el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, 2) En la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como 3) Las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado."²⁹

A su vez *Giuliani Fonrouge* lo define como "... el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina".³⁰

Para *Sáinz de Bujanda* es la "... rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines".³¹

Por su parte *Giannini*, lo define como aquella parte del derecho objetivo que regula la actividad hacendaria del Estado constituye el derecho financiero, que puede definirse como "... el conjunto de normas que regulan la obtención, la gestión y el empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos".³²

²⁸ HALLIVIS PELAYO, Manuel. Ob. Cit. Pág. 167.

²⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Ob Cit. Pág. 17.

³⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. Tomo I. Ediciones Depalma. Buenos Aires Argentina. 1976. Pág. 14.

³¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero*. Tomo II. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1962.

³² GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de derecho tributario*, Pág. 5.

7. Los ingresos del Estado

Los ingresos que el Estado obtiene para la satisfacción del interés general representan una parte importante de su patrimonio. En este sentido, resulta oportuno señalar que el patrimonio del Estado se encuentra constituido por el conjunto de bienes y derechos, recursos e inversiones que, como elementos constitutivos de su estructura social o como resultado de su actividad normal, ha acumulado y posee a título de dueño o propietario, para destinarlos o afectarlos de forma permanente a la prestación directa o indirecta de los servicios públicos a su cuidado, o a la realización de sus objetivos o finalidades de política social y económica.

En estas condiciones, nos encontramos a los ingresos, primer momento de la actividad financiera y cuyo principal objetivo es que el Estado adquiera los recursos que, posteriormente, mediante el gasto, le permitirán atender el cumplimiento de sus fines.

Para Catalina García Vizcaíno, el Estado afronta los gastos públicos con recursos provenientes de diversas fuentes: la explotación y administración de su patrimonio, el producto de sanciones pecuniarias, el crédito público, la emisión de moneda y los **ingresos tributarios**, considerando a estos últimos como **los más importantes recursos** del Estado moderno, "... originando la cuestión acerca de cómo se debe distribuir su carga entre los individuos de la comunidad".³³

Es conveniente completar esa noción, comentando que el Estado puede disponer del **poder de imperio** sobre los gobernados, con el fin de procurarse recursos para cubrir los gastos públicos, a través de las contribuciones; pero puede también proveerse de medios financieros, utilizando medios diferentes a las contribuciones, a través de otros instrumentos de derecho público como son los esquilmos o la expropiación o sin emplear procedimientos coercitivos, por ejemplo, realizando actividades productivas en condiciones de libre competencia.³⁴

Sin embargo, para fines de este trabajo, la parte de la actividad financiera que nos interesa es la tributación, la cual se ocupa principalmente de dos aspectos: de cómo sufragar los servicios básicos que debe aportar el Estado (como impartir justicia, proveer

³³ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho Tributario*, Tomo I. Parte General. Editorial De Palma, Buenos Aires, 1996, Pág. 48.

³⁴ HALLIVIS PELAYO, Manuel. Ob. Cit. Pág 161.

defensa y seguridad, hacer respetar la ley, etc.), y de cómo financiar aquellos programas que han de eliminar los efectos colaterales de una economía de mercado como son la pobreza, el desempleo y la contaminación. En otras palabras, de cómo financiar un desarrollo sustentable con justicia social.

El Estado entonces, debe financiarse primeramente de los recursos que él mismo tiene, los cuales son encargados por el pueblo al Gobierno para que los administre en beneficio de la comunidad, pero en la mayoría de los casos, esto no es suficiente y es necesario que los individuos que forman el elemento población cooperen para financiar al gasto público y, de esa forma, la cuestión estriba en cómo detraer recursos de los particulares para destinarlos al Estado y con qué límites.³⁵

Así pues, el Estado para cumplir con sus fines requiere allegarse de los recursos humanos, materiales y financieros que lo doten de la capacidad de maniobra necesaria para poder funcionar y, para ello requiere de recursos económicos. Para obtenerlos, realiza la denominada actividad financiera del Estado, en forma abreviada y en primera aproximación, hay quienes la identifican como la relacionada con los ingresos y gastos públicos.³⁶

Es conveniente advertir que el Estado debe diseñar sus sistemas tributarios atendiendo a una serie de criterios (principios) de carácter tanto teórico como constitucional, lo cual permitirá que el sistema tributario que se aplique sea el más adecuado para el país de que se trate.

Es evidente que las decisiones tributarias afectan a todos los ciudadanos de un país. El Gobierno, como representante del Estado, es el gestor de las decisiones financieras, y las distintas modalidades y combinaciones de recursos por obtener y gastos públicos por utilizar, a través del presupuesto de egresos, se deben ajustar al modelo de Estado de que se trate.³⁷

³⁵ HALLIVIS PELAYO, Manuel. Ob. Cit. Pág. 168.

³⁶ PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. 11ª edición. Civitas. Madrid. 2001. Pág. 25.

³⁷ VILLEGAS, Héctor B., Ob. Cit. Pág. 17

7.1 Clasificación de los Ingresos del Estado

El dinero que año con año recibe el Estado en sus tres esferas de competencia es lo que comúnmente conocemos como ingresos públicos, ello como consecuencia del ejercicio de su potestad tributaria y por la realización de otra serie de actos o actividades de derecho público y privado.³⁸

En esa virtud los ingresos públicos han sido clasificados con diferentes denominaciones, enfoque o criterios tanto de índole legal como doctrinal, nada más basta destacar la que se conoce como de: ingresos ordinarios y extraordinarios; o bien, la que le identifica como de: ingresos tributarios e ingresos financieros.³⁹

Los ingresos ordinarios son los que tienden a cubrir las necesidades fundamentales del Estado en cada uno de sus ejercicios fiscales y para ese efecto, se expidiera para la Federación, las Entidades Federativas y para los Municipios la ley de ingresos respectiva, misma que viene a enumerar los ingresos relativos a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, productos, aprovechamientos, empréstitos y bonos de deuda pública.⁴⁰

Los ingresos extraordinarios son aquellos que debe percibir el Estado sólo en épocas de crisis económica, por alguna calamidad social producto de fenómenos naturales o de otras circunstancias que pongan al gobierno en una situación de emergencia financiera, o cuando hay un notable y contraproducente déficit presupuestal; en tales circunstancias la doctrina del derecho fiscal señala a los empréstitos, a la emisión de moneda, a los impuestos extraordinarios o derechos extraordinarios, etc.⁴¹

7.1.1 Ingresos Tributarios

Los ingresos tributarios provienen de aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte

³⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Cuarto Edición. Editorial Porrúa. México. Pág. 11.

³⁹ Idem.

⁴⁰ Idem.

⁴¹ Ibidem. Pág. 12.

proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos.⁴²

El proyecto de Modelo de Código Tributario para la América Latina, da el concepto de los tributos y dice que son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.⁴³

A su vez nuestro Código Fiscal de la Federación, clasifica a las contribuciones en:

7.1.1.1 Impuestos

El artículo 2, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, define los impuestos como las *contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por dicha disposición legal y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de dicho artículo.*

En la especie se encuentra que el Código Fiscal no hace ninguna clasificación de los impuestos, éstos sólo aparecen enumerados en la Ley de Ingresos de la Federación, que anualmente expide el Congreso de la Unión.

Una de las características de los impuestos es que son obligatorios y no se recibe una prestación inmediata por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria cuando los paga, pues los ingresos que obtiene el fisco por esa contribución se revertirán a la población por medio de obras públicas o servicios públicos para la comunidad.⁴⁴

7.1.1.2 Aportaciones de Seguridad Social

Dichas aportaciones las define el artículo 2, fracción II, del mencionado Código Tributario, como *las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas*

⁴² ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis. México. 2006. Pág. 82

⁴³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Ob. Cit. Pág. 28

⁴⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. Editorial IURE. México. 2006. Pág. 177

sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien de forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el Estado.

Esta contribución no estaba contemplada en el Código Fiscal de 1967, y se estableció en el nuevo código vigente con el fin de dar cabida a las cuotas y aportaciones al IMSS, Infonavit, ISSSTE e ISSFAM. De esta manera, la Ley de Ingresos de la Federación de 1997, en su artículo 1, fracción II, menciona las aportaciones de seguridad social e indica que son los ingresos que provienen de lo siguiente:

- Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patronos, para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
- Cuotas para el Seguro Social a cargo de patronos y trabajadores.
- Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.
- Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.

En virtud de lo anterior puede decirse que es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficios, destinada al financiamiento de servicios de previsión.⁴⁵

7.1.1.3 Derechos o Tasas

Al respecto no se ahondará en éste tema, pues el mismo se tratará en páginas subsecuentes, por lo que baste en este momento referir que las tasas o derechos los define el artículo 2, fracción IV, del Código Fiscal vigente, como *las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de*

⁴⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. Pág. 177.

Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

7.1.1.4 Contribuciones Especiales o de Mejoras

Tales contribuciones las define el artículo 2, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, como *las establecidas en la ley a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.*

La contribución de mejoras se ubica dentro de un concepto más amplio: el de contribuciones especiales, que se definen a su vez como una prestación establecida en la ley a cargo de los particulares, quienes deben pagar obligatoriamente al Estado, como aportación 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 de forma específica.

Sus principales características son:

1. Son de carácter obligatorio para los particulares.
2. El pago es por la ejecución de la obra o al servicio público prestado por la administración pública. Aquí cabe destacar que la contribución especial se paga por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de una obra o prestación del servicio público. En consecuencia, esta contribución se entera para cubrir los gastos causados por servicios de carácter general divisibles, en obras y servicios en beneficio de la colectividad.
3. La contribución únicamente la pagan los sujetos que obtienen un beneficio directo e inmediato.

Como ejemplo de las contribuciones de mejoras se puede citar la construcción de puentes, caminos, calles, parques, jardines, banquetas y guarniciones, entre otros.

La contribución de mejoras debe utilizarse para que los sujetos beneficiados directamente por una obra pública participen para sufragar parte de su obra, por el

beneficio que reciben, pero nunca se debe pretender el costo de la inversión. Hacerlo sería un error grave de política fiscal, máxime que han existido obras por la introducción del metro y el anillo periférico, con un alto costo económico; además, sería imposible que los gobernados solventarían el costo de esas obras.⁴⁶

7.1.1.5 Accesorios de las Contribuciones.

Los accesorios legales, también son tratados por algunos investigadores de la materia y señalan que forman parte de la naturaleza jurídica de las contribuciones, y se integran por las multas, recargos, gastos de ejecución y las indemnizaciones a favor del fisco, propiciándose el nacimiento de dichos accesorios cuando es descubierta una evasión fiscal, o simplemente cuando no fue enterado en tiempo y forma el gravamen que constituye la suerte de lo principal de esa obligación, pues se parte de un principio que dice "... todo lo accesorio sigue la suerte de lo principal". De igual forma se debe respetar el principio de legalidad para determinar y exigir cualquiera de dichos conceptos, para que ello no se haga en forma excesiva, perjudicial o arbitraria en perjuicio de la economía del contribuyente, partiendo de la gravedad de la infracción, las condiciones económicas y sociales del sujeto pasivo, de la conveniencia de destruir prácticas establecidas en perjuicio del fisco, concretizando en la resolución respectiva, si se trata de una infracción grave que se equipare a un delito fiscal, o una infracción leve que solo represente una infracción administrativa.⁴⁷

Cabe señalar que se hará mención a los accesorios de las contribuciones en forma más específica en el Capítulo siguiente.

7.1.2 Ingresos Financieros

Por ingresos financieros debemos entender todos aquellos que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve precisado a recurrir, en

⁴⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. Pág. 178.

⁴⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 27.

adición a las prestaciones fiscales recibidas de los contribuyentes, para integrar el Presupuesto Nacional.

Los ingresos financieros son susceptibles de dividirse en los siguientes rubros: empréstitos, emisión de moneda; emisión de bonos de deuda pública; productos; amortización y conversión de la deuda pública; moratorias; devaluaciones; revaluaciones; expropiaciones; decomisos; y nacionalizaciones.⁴⁸

8. POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

De acuerdo a lo consagrado en el numeral 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental, sólo deben imponerse contribuciones mediante ley, esto es lo que solemos denominar como **potestad tributaria normativa**; aquella que tiene un ente público de hacerse de recursos provenientes del patrimonio de los sujetos que se encuentren en condiciones de sufragar el gasto público, siempre con fundamento en las normas jurídicas, preferentemente de índole constitucional.

La facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, es lo que representa la potestad o poder tributario.⁴⁹

Por su parte el autor *Humberto Delgadillo Gutiérrez* establece que la potestad tributaria del Estado, "Es la facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria".⁵⁰

Cuando el Estado planifica su actuación financiera decidiendo qué gastos van a efectuarse, cómo se repartirán en el espacio y en el tiempo, mediante cuáles fuentes se lograrán ingresos, qué medidas financieras son por sí mismas capaces de producir

⁴⁸ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 85.

⁴⁹ Es preciso señalar que entre los teóricos las expresiones poder y potestad han dado lugar a interpretaciones divergentes. En nuestro sistema jurídico tributario, ambas no tienen diferencias sustanciales.

⁵⁰ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Tercera edición. Editorial Limusa. México 1988. Pág. 46.

resultados directos, así como cuándo concretamente procede a obtener ingresos y a emplearlos en sus destinos prefijados, está también ejerciendo su poder financiero. Es decir, está utilizando el poder de mando que le ha sido conferido por la comunidad para atender debidamente las necesidades, que según la concepción del Estado moderno son consideradas como públicas.⁵¹

Desde este aspecto, resulta indudable que sólo puede llevar a cabo tan importantes acciones aquel órgano que tenga un grado tal de supremacía que le permita dirigir la política económico-social del país y exigir a los particulares determinados comportamientos y prestación. Ese órgano es el Estado, cuyo poder financiero consagran las constituciones de los Estados de Derecho, aún cuando estableciendo los correspondientes límites para que no se torne absoluto.

Una vez analizada, la actividad financiera del Estado, es conveniente examinar la base jurídica para que el Estado establezca a los particulares la carga de contribuir al gasto público, es decir el: “**Poder Tributario del Estado**”, para poder después determinar cómo y con qué límites se delega en la Administración Tributaria de cada nivel de gobierno su aplicación.⁵²

Como afirma el autor Yebra, una parte, porción o zona mas reducida de la potestad financiera lo constituye "... el poder tributario, que 'consiste en la facultad propia del Estado de establecer tributos'. El poder financiero no comprende solo esta posibilidad, sino también la de establecer los demás tipos de ingresos públicos, así como la autorización de gasto realizado por el ente publico".⁵³

El Poder Tributario no es reciente, ni ha sido exclusivo al Estado Moderno. Desde la antigüedad, el Estado ha exigido a los particulares que le aporten recursos para poder sostener la función pública, los cuales, en épocas modernas, se hacen a título de contribución.

⁵¹ VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit. Pág. 27.

⁵² HALLIVIS PELAYO, Manuel. Ob. Cit. Pág. 169.

⁵³ YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *Poder Financiero. Equilibrio entre los Poderes Financieros*. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas, Jaén, 1977. Pág. 84.

Generalmente se liga al poder tributario con la soberanía del Estado, como fundamento de la imposición, por lo cual el impuesto y demás figuras tributarias, se contemplan como prestaciones que el ente público tiene facultad de exigir en virtud de su supremacía tributaria, derivada de la facultad de imperio estatal y del cual, tal poder tributario no es sino una de sus manifestaciones.

Así, recibe el nombre de Poder Tributario, según De la Garza, "... la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas".⁵⁴

De naturaleza política, este poder es inherente al de gobernar y es ese Poder Tributario, el que establece la obligación jurídico-tributaria de la que nace la relación jurídico-tributaria, ambas de base constitucional, porque es precisamente la Constitución la que distribuye las competencias tributarias entre los distintos entes políticos con poder en la materia y fija límites al ejercicio de ese poder, a través de los principios constitucionales de los impuestos.⁵⁵

Catalina García Vizcaíno, todavía amplía y precisa más este concepto, al mencionar que "consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas".⁵⁶

De esta forma, encontramos tres elementos fundamentales de la potestad tributaria: se trata de una facultad para exigir contribuciones; la ejerce el Estado dentro de los límites que le establece la Constitución; y se manifiesta o ejerce a través de la expedición de normas jurídicas. Este poder no solo comprende establecimiento de las contribuciones, sino también de sus excepciones (estímulos y subsidios); de obligaciones de control; de infracciones y delitos, así como sus sanciones.

⁵⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág. 193.

⁵⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*. Tomo I. Parte General. Depalma. Buenos Aires. 1996. Pág. 227.

⁵⁶ Idem.

Resulta lógico deducir que todo lo que forma parte integrante del concepto gravamen, por seguridad jurídica, no se puede dejar en manos del gobernante, sino que debe de estar fijado por normas jurídicas y, por ende, debe de ser incluido en el concepto de potestad tributaria. Esto concuerda con el principio de legalidad tributaria consignado por el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

De esta manera podemos afirmar, que el poder tributario se refiere a la facultad que tiene el Estado, para imponer contribuciones, excepciones a las mismas y obligaciones de control, a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, así como infracciones y delitos relacionados con esta materia y sus correspondientes sanciones, para, mediante la disposición y administración posterior del producto de las mismas, estar en condiciones de cumplir con las atribuciones y fines que le están encomendados.⁵⁷

Según Yebra, se debe hablar de potestad "... cuando su **titular** aparece investido de una autoridad, sea de Derecho Público o Privado; cuando este elemento de autoridad y, consiguientemente la posición de superioridad o supremacía no existe, entonces debe ser usada más frecuentemente la palabra poder. A la potestad cabe considerarla como una especie de los poderes". No coincidimos con esta afirmación y la realidad confirma nuestra opinión, puesto que el término poder y el de potestad independientemente de su significado son utilizados en múltiples ocasiones como sinónimos. Tan es así que, como se ha expresado, son muchos los que utilizan ambas expresiones como sinónimos.⁵⁸

Por su parte, Pérez de Ayala y González consideran que la potestad tributaria es un término que todavía hoy presenta problemas terminológicos y entorno a su precisión conceptual respecto de la "... potestad-posición y la potestad-situación subjetiva, que viene a añadir un elemento adicional de discordia a la criticada duplicidad de planos (abstracto y concreto) desde los que se ha querido abordar el estudio de la potestad tributaria... aunque en ocasiones hacemos uso de forma indiscriminada de las expresiones 'poder' y 'potestad', preferimos la utilización de esta última, en primer lugar, porque destaca el marcado carácter subjetivo del concepto en cuestión, frente a la potestad-posición (los poderes públicos); en segundo término, porque de este modo

⁵⁷ YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. Ob. Cit. Págs. 84-85.

⁵⁸ Idem.

plegamos nuestra terminología a la que es habitual dentro de la doctrina más autorizada, particularmente en Italia".⁵⁹

Respecto del origen del poder tributario, éste nace cuando el Estado hace uso de su soberanía colocándose en una situación de superioridad respecto de los particulares. Por su parte, los doctrinarios alemanes y españoles, fundamenta el poder tributario, es decir, el derecho de exigir contribuciones en la soberanía.⁶⁰

Algunos autores como Bielsa, consideran que la soberanía no es el fundamento del poder tributario, sino sólo el poder de imperio. Para ellos el concepto de soberanía es esencialmente político, no jurídico, y la soberanía nunca se refleja en las actividades que el Estado lleva a cabo dentro de sus propias fronteras; por lo que, dentro de su territorio, "... el Estado no debe ni tiene porque invocar su soberanía: le basta su poder de imperio, que ejerce mediante los tres poderes que forman su gobierno: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial".⁶¹

Esta teoría también ha encontrado eco en nuestros tratadistas, para algunos de los cuales, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 39 Constitucional, la soberanía esencial y originariamente en el pueblo y como consecuencia, el fundamento del poder tributario del Estado debe buscarse en el poder de imperio que este ostenta desde el momento de su nacimiento a la vida jurídica en virtud de la decisión soberana del pueblo, que, dentro de su territorio, el Estado no debe ni tiene que invocar su soberanía. Le basta su poder de imperio, el cual ejerce a través de los tres poderes que forman su gobierno.⁶²

Otro aspecto que es importante dilucidar cuál o cuáles entes públicos son titulares de la potestad tributaria. La solución es sencilla, cualquier órgano, siempre que sea la Constitución de cualquier Estado la que le otorgue esa titularidad. Sólo se les reconocerá esa potestad a los órganos que la Constitución faculte para establecer contribuciones.⁶³

⁵⁹ PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. *Derecho Tributario*. Tomo I. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca, 1994. Pág. 182.

⁶⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Ob. Cit. Pág. 269.

⁶¹ BIELSA, Rafael. *Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal, III*. Derecho Fiscal. Buenos Aires. 1952. Pág. 53.

⁶² QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Trillas. México. 1988. Pág. 101.

⁶³ Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *Poder Financiero. Equilibrio entre los Poderes Financieros*. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Unido. Jaén, 1977. Pág. 36

Para el caso de México, el **poder tributario** se le localiza de manera general en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, y de manera específica, **a nivel federal se** encuentra establecido por los artículos **73 y 131** del mismo ordenamiento. Asimismo **la potestad tributaria de la Entidades Federativas** se contempla en los artículos constitucionales **115, 117, 118, 124 y 131**, y por lo que toca al **Distrito Federal**, su potestad tributaria se desprende del artículo **122, inciso C, Base Primera, fracción V, incisos b), c), e), ñ) y o)** de nuestra Carta Magna.⁶⁴

8.1 Características del Poder Tributario

En opinión de Giuliani Fonrouge, el poder tributario es abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable. Estas cuatro características constituyen sus elementos primordiales.⁶⁵

8.1.1 Abstracto

El poder tributario es esencialmente abstracto, ya que es una potestad derivada del poder del imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos. No debe confundirse tal potestad con el ejercicio de ese poder; una cosa es la facultad de actuar y otra muy distinta la actualización de esa facultad en el plano de la materialidad.

La abstracción (en su acepción contraria a “lo concreto”) significa que la existencia del poder tributario no requiere un ejercicio precedente al cumplimiento de la obligación.⁶⁶

8.1.2 Permanente

El poder tributario es connatural al Estado y deriva de su poder, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo. En consecuencia, en tanto subsista, el Estado indefectiblemente tendrá el poder de gravar.

⁶⁴ HALLIVIS PELAYO, Manuel. Ob. Cit. Pág. 184.

⁶⁵ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Ob. Cit. Pág. 42.

⁶⁶ *Ibidem*. 272.

8.1.3 Irrenunciable

Lo **irrenunciable** implica que el Estado no puede desprenderse de este atributo especial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir.⁶⁷

8.1.4 Indelegable

Por último, lo **indelegable**, está íntimamente vinculado al interior y reconoce el mismo fundamento, e implica que el Estado no puede transferir a un tercero, de forma transitoria ni permanente, el poder de imperio.⁶⁸ Refuerza y completa esta posición, el pensamiento de Giannini, para quien la potestad que hemos venido analizando, constituye uno de los aspectos del poder de imperio del Estado y tiene por ello su misma extensión, por lo que teóricamente, no tiene límite ni condición en cuanto a su contenido, ya que el legislador puede, a su arbitrio, elegir la clase de gravamen y su cuantía o modificar la relación impositiva, pues sus límites son de carácter económico y político como la capacidad contributiva y la estructura económica de la nación.⁶⁹

Como hemos visto, la potestad tributaria es algo consustancial al Estado, pues tiene encomendadas tareas que permiten que la sociedad pueda funcionar y desarrollarse adecuadamente. La acción del Estado abarca expedir y aplicar las leyes que rigen la vida humana en sociedad, resolver controversias, prestar los servicios públicos, etc. Para realizar todas esas actividades, el Estado tiene necesidad de obtener recursos humanos, financieros y materiales, "... que deben encontrar su fuente, en la gran mayoría de los casos y en su máximo volumen, en los patrimonios de los particulares que integran ese Estado".⁷⁰

Nuestra Constitución Política contiene una serie de **principios**, consagrados como derechos fundamentales o "garantías individuales", a los cuales el legislador debe atender en el momento de ejercer la facultad citada. Asimismo, existen una serie de principios

⁶⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Ob. Cit. Pág. 273

⁶⁸ Idem.

⁶⁹ GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*. Págs. 93-94.

⁷⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág. 194

teóricos a los que debe obedecer, para lograr un sistema impositivo que obedezca a los fines nacionales y tienda a lograr nuestro proyecto nacional.⁷¹

En su libro *Derecho Financiero Mexicano*, Sergio Francisco de la Garza señala que el poder tributario tiene un carácter consustancial al Estado, ya que por su misma naturaleza, éste tiene encomendadas tareas que debe realizar a fin de que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida. Además manifiesta que el Estado debe expedir las leyes que rijan las relaciones entre los particulares y él mismo, así como la actuación del propio Estado, quien ha de impartir la justicia resolviendo las controversias que, de otra manera, tendrían que ser dirimidas por los particulares mediante la fuerza. Por otra parte, el Estado debe realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares, por sí mismos, no podrían realizar ni prestar; de modo que en esta concepción, el Estado es el gestor del bien común temporal.⁷²

Por último, en la doctrina encontramos que a la Potestad Tributaria se le divide en originaria y derivada. La primera es cuando se establece por la Constitución y, la segunda, cuando se delega por el órgano titular de la potestad originaria. En México, nuestra Constitución no autoriza al legislativo a delegar sus potestades en otros órganos mediante la expedición de leyes ordinarias, salvo casos expresos como los del 29 y 131 segundo párrafo de la Constitución, ya que sólo es el pueblo mismo, a través de sus representantes, el que puede limitarse sus derechos e imponerse sus obligaciones.

8.2 Poder Tributario Originario

El poder tributario es necesario para la existencia y prosperidad de cualquier nación. Existen organismos que cumplen funciones de gobierno y, para el ejercicio de tal potestad, tienen o se atribuyen la facultad de establecer y recaudar contribuciones. Esta circunstancia ha conducido a examinar la naturaleza de esos entes jurídicos y, con mucha frecuencia, a establecer la existencia de categorías de potestad tributaria. Es por ello que se habla de poder originario y poder delegado o poder derivado, según la doctrina suiza.

⁷¹ HALLIVIS PELAYO, Manuel. Ob. Cit. Pág. 185.

⁷² DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág. 194

Giuliani no comparte tales conceptos, puesto que entiende que todos los órganos del gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecerse grados o jerarquías entre ellos. Tanto la nación como los estados y municipios tienen poder originario o inherente, porque éste es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones. La diferencia no radica en la esencia sino en el ámbito de actuación; en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país. La única delegación de poderes –incluso el tributario– es la efectuada por el pueblo, depositario de la soberanía, al sancionar la Constitución que nos rige, y sólo en tal sentido puede hablarse de poderes delegados al gobierno nacional. En nuestro régimen institucional no se concibe al Estado sin el gobierno federal, los estados y los municipios, dotados todos ellos del atributo originario del poder de aplicar contribuciones.⁷³

Sergio Francisco de la Garza afirma que el poder tributario es originario cuando nace originariamente de la Constitución y, por tanto, no se recibe de ninguna otra entidad. Tal es el caso de la Federación y de los estados en la República Mexicana: ambos tipos de entidades tienen poder tributario originario.⁷⁴

8.3 Poder Tributario Derivado.

Al respecto el maestro Sergio Francisco de la Garza señala que el poder tributario es delegado, cuando la entidad política lo posee porque a su vez le ha sido transmitido por otra entidad que tiene poder originario.⁷⁵

El gobierno Federal no puede delegar a los estados el establecimiento de determinados tributos federales, de acuerdo con el artículo 73 fracción XXIX de nuestra Carta Magna, la Federación tiene exclusividad en determinadas materias impositivas, por lo que resulta obvio que no puede delegar en los estados el establecimiento de dichos tributos.

⁷³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág. 196.

⁷⁴ Idem.

⁷⁵ Ibidem. Pág. 197.

9. COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS.

La **competencia tributaria**, se ejerce cuando el Estado procede a recaudar o a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de hechos que han sido señalados por la Ley tributaria como generadores de los créditos fiscales. Sin embargo, el concepto de competencia tributaria es muy amplio y complementario con el de potestad tributaria, por lo que es necesario que lo analicemos a detalle.⁷⁶

No hay que confundir el **poder tributario**, que otorga al Estado el derecho de aplicar tributos, con el ejercicio de ese poder. Una cosa es la facultad de actuar y otra distinta la ejecución de esa facultad en el plano de la materialidad.⁷⁷ J. M. Martín y Rodríguez Usé coinciden también en que el poder tributario no debe ser confundido ni identificado con la competencia tributaria, ya que aquél es "... una expresión del poder de imperio del Estado, manifestado por medio de normas legales, en tanto que esta última sólo representa la facultad de percibir el crédito tributario".⁷⁸

Para el autor Cárdenas, la competencia tributaria se refiere "... al conjunto de atribuciones que pueden desplegar determinados órganos o sujetos de derecho público, para intervenir en el proceso de comprobación, determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones, y en general, del cumplimiento de obligaciones fiscales...".⁷⁹ Otros autores, la llaman potestad de imposición.⁸⁰ Nosotros insistimos en que es menos confuso y más correcto denominarla competencia tributaria.

El autor Cortés Domínguez, por su parte, considera que la competencia tributaria consiste, "... justamente, en la calidad que la ley otorga a determinados entes de sujetos activos de la obligación tributaria, o sea, en acreedores de la obligación de pago de los tributos. Es evidente que esta titularidad nada tiene que ver, en principio, con el poder tributario. Ambos conceptos afectan al tributo en momentos de su existencia. El poder

⁷⁶ HALLIVIS PELAYO, Manuel. Ob. Cit. Pág. 186.

⁷⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Ob. Cit. Pág. 272.

⁷⁸ MARTIN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F. *Derecho Tributario General*. 2ª edición. Depalma. Buenos Aires. 1995. Pág. 92.

⁷⁹ CARDENAS ELIZONDO, Francisco. *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*. Porrúa. México, 1992. Pág. 316.

⁸⁰ YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, Ob. Cit. Págs. 84-85.

tributario se refiere al nacimiento de la norma creadora de tributos; la competencia afecta al momento de aplicación de la norma...”.⁸¹

Para Bielsa: “La ley establece la imposición... pero la aplicación concreta de ese poder pide una actividad distinta de la legislativa, y es la del poder administrador, que también tiene cierta facultad de determinar unilateralmente la obligación, y luego ejecutarla, es decir, para requerir el cumplimiento de ella por los medios administrativos o judiciales (apremio), aplicar sanciones (recargos, intereses, multas), y de ejecutar medidas de policía fiscal (que las leyes llaman fiscalización). De modo que el poder fiscal no es lo mismo que el poder de imposición, aunque se les considera sinónimos”.⁸² Por lo anterior, puede decirse, que Bielsa llama *poder fiscal* a lo que la mayoría de los autores citados refiere como *competencia tributaria*.

9.1 El Estado Mexicano como sujeto activo de las Contribuciones

De lo expuesto, se puede fácilmente distinguir entre la facultad para establecer contribuciones, denominada **potestad tributaria**, del derecho a recaudar las contribuciones, cuando el sujeto pasivo ha realizado un hecho generador de un crédito fiscal, llamada **competencia tributaria**. Lo más común es que correspondan a órganos distintos. Dicho en otra forma, quien tiene la potestad tributaria no tiene la competencia tributaria.

Sin embargo, es necesario hacer una precisión doctrinaria: el poder tributario como tal, se atribuye originariamente a un titular (Federación, Estados miembros, etc.) y cada uno de esos ejerce ese poder o la competencia, a través del órgano correspondiente, es decir, el poder tributario, a través del Poder Legislativo o las legislaturas de cada entidad federativa, y la competencia tributaria, a través del Servicio de Administración Tributaria en el ámbito federal y las Tesorerías o Secretarías de Finanzas en el ámbito local.⁸³

⁸¹ CORTES DOMÍNGUEZ, citado por YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. Ob. Cit. Pág. 84.

⁸² BIELSA, Rafael. *Estudios de Derecho Público*. Tomo II. Derecho Fiscal. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1951. Pág. 66.

⁸³ HALLIVIS PELAYO, Manuel. Ob. Cit. Pág. 188.

Andreozzi y Giannini coinciden en que la relación jurídico-tributaria presupone dos sujetos: uno activo, que es el que realiza la acción de cobro y comprobación y al que la Ley atribuye determinadas facultades; y otro pasivo, que es quien debe cumplir con las obligaciones tributarias que le imponen las leyes. El primero es el Estado y el segundo, el gobernado.⁸⁴ Como el gravamen consiste en una obligación de dar (de pago), resulta obvio que la relación jurídico-tributaria se establece entre un sujeto pasivo y un ente público con competencia para exigir esa obligación, que es el sujeto activo del tributo.⁸⁵ De esta forma, el sujeto activo de la relación tributaria, en estricto sentido, el Estado mismo (en sus tres niveles de gobierno). Como nos dice Pugliese, “en el derecho financiero existe un solo sujeto activo investido de soberanía financiera directa: el Estado”.⁸⁶

Como nos dice el maestro Gonzalo Armienta, “... dada la particular estructura de la relación tributaria principal, sólo pueden ser sujetos activos de la misma, en el sistema constitucional mexicano, la Federación, los Estados... y los Municipios... tanto la Federación como las entidades federativas tienen, al mismo tiempo que su potestad tributaria –facultad para establecer cargas fiscales– el poder-deber, nacido ex-lege, de figurar como sujetos activos de la relación impositiva, así como el de hacer efectivo el gravamen fiscal”.⁸⁷

En términos del artículo 31, fracción IV, constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por lo tanto, conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Distrito Federal, los Estados o provincias como se les denomina en otros países, y los Municipios; con la diferencia de que sólo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente pueden administrar libremente

⁸⁴ Cfr. ANDREOZZI, Manuel. *Derecho Tributario Argentino*. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires, 1951. Págs. 227-230; GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*. Pág. 93-94.

⁸⁵ Cfr. QUERALT, Juan Martín, LOZANO, Carmelo y POVEDA, Francisco. *Derecho Tributario*. 4ª Edición. Aranzadi. Pamplona, 1999. Pág. 123.

⁸⁶ PUGLIESE, Mario. Ob. Cit. Pág. 166.

⁸⁷ ARMIENTA CALDERON, Gonzalo. *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*. Textos Universitarios. Manuel Porrúa. México, 1977. Pág. 97.

su hacienda, la cual se conforma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados según el artículo 115, fracción II de la propia Constitución.⁸⁸

En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, a los Estados y los Municipios, no se prevé en la Ley Fundamental a ninguna otra persona individual o colectiva, como sujeto activo.⁸⁹

9.2 Federación

No obstante que, la Constitución Federal no hace una distribución precisa de las fuentes tributarias entre la Federación, Estados y Municipios, su artículo 73, fracción XXIX señala algunas materias reservadas exclusivamente para la Federación; estas materias son: el comercio exterior; el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la misma Constitución; servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal y producción y consumo de cerveza.⁹⁰

En los términos de la fracción VII del artículo 73 Constitucional, el Congreso tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Aún cuando ésta es una facultad expresamente concedida a la Federación, los Estados también pueden establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus presupuestos, ya que de no ser así, perderían por completo su soberanía al tener que depender económicamente de la Federación.⁹¹

⁸⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa. México. 2005. Pág. 249.

⁸⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal* Editorial Oxford. México. 2004. Pág. 133.

⁹⁰ Ibidem. Págs. 135-136.

⁹¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Pág. 250.

Encontramos que el sustento jurídico entratándose de las facultades exclusivas de la Federación para imponer cargas tributarias, es el artículo 73, fracción XXIX, que por su importancia se transcribe a continuación:

“ARTICULO 73. El Congreso tiene facultad:

... ..

XXIX. Para establecer contribuciones:

1º. Sobre el comercio exterior.

2º. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27.

3º. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4º. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5º Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica.
- b) Producción y consumo de tabacos labrados.
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- d) Cerillos y fósforos.
- e) Aguamiel y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal; y
- g) Producción y consumo de cerveza

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine...”

En términos de la fracción XXIX, en relación con la VII del artículo 73 constitucional, la Federación posee fuentes que sólo ella puede gravar en forma exclusiva y si su rendimiento no basta a cubrir el presupuesto, el Congreso Federal puede gravar otras fuentes hasta que basten a cubrirlos.⁹²

De lo expuesto, se concluye que en los términos de las fracciones XXIX y VII del artículo 73 Constitucional, la Federación posee fuentes que sólo ella puede gravar en forma exclusiva y si su rendimiento no basta a cubrir el presupuesto, el Congreso Federal

⁹² MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Pág. 258.

puede gravar otras fuentes hasta que basten a cubrirlo; así como que, constitucionalmente, las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes; las primeras sólo las puede gravar la Federación y respecto de las segundas pueden concurrir a gravarlas, simultáneamente la Federación, los Estados y los Municipios.⁹³

9.3 Entidades Federativas

El maestro Francisco De la Garza, sostiene que es una doctrina no discutida que la Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas exclusivamente a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados, sin embargo, nos dice que en materia de tributación no existe un poder tributario reservado a los Estados, aún cuando la Constitución confiere algunos poderes tributarios exclusivos a la Federación. En opinión de este tratadista, el fundamento constitucional de las facultades concurrentes no radica en el artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que considera que el fundamento radica particularmente en el artículo 40 de este ordenamiento, que dispone que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de la Ley Fundamental; por ello, indica, es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de éstos, puesto que es reconocido universalmente que la soberanía implica poder de tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía. Además, nos dice, las fracciones de la III a la VIII del artículo 117 de la Constitución Federal significan un reconocimiento de que los Estados tienen un poder inherente y original de tributación, el cual ha tenido la propia Constitución que restringir en algunas materias. Coincidimos con las ideas anteriores pues consideramos que constituyen una adecuada interpretación del texto constitucional y son la base para comprender al sistema tributario mexicano⁹⁴, el que ha sido definido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los siguientes términos:

⁹³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit. Pág. 136.

⁹⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág. 196.

No. Registro: 317,519
Tesis aislada
Materia(s):Constitucional, Administrativa
Quinta Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: CXXI
Tesis:
Página: 1448

IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: **a)**, concurrencia contributiva de la Federación, y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículo 73, fracción VII y 124); **b)**, limitaciones a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX, y **c)**, restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118).

Amparo administrativo en revisión 5883/50. Cuzin René y coags. 16 de agosto de 1954. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Alfonso Francisco Ramírez.

Quinta Epoca

Tomo CXXI, página 11. Amparo administrativo en revisión 346/54. Sindicato de Trabajadores de la Construcción, Excavación, etcétera, de la República Mexicana. 1o. de julio de 1954. Unanimidad de cinco votos. Ponente: Franco Carreño.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Sexta Epoca, Volumen CV, Tercera Parte, página 112, tesis de rubro "IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE."

Por otro lado, cabe advertir que la Constitución no tiene mandamiento expreso por lo que hace la integración de la hacienda pública de las entidades federativas de la República.

En cuanto a las prohibiciones y límites de las legislaturas de los estados en materia impositiva, debemos remitirnos a lo establecido por los artículos 73, fracción XXIX; 115, fracción IV; 117, fracciones IV, V, VI, VII y IX, y 131 constitucionales.

Existe concurrencia tributaria entre la Federación y los estados, sin embargo, los defensores de la soberanía y autonomía de las entidades federativas siempre han de tener presente lo dispuesto por el artículo 124 constitucional, que señala:

“ARTÍCULO 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los estados”.

Una ley del Congreso de la Unión, como legislador ordinario, no puede limitar las facultades constitucionales en materia impositiva de los estados o del Distrito Federal, en virtud de que, con fundamento en los artículos 40 y 124 de la Ley Suprema, los estados tienen facultad para legislar en aquellas materias no exclusivas del Congreso de la Unión.

En la actualidad, muchos de los estados dependen entre 80 y 95% de los recursos que proporciona la Federación mediante participaciones, estímulos, fondos de aportaciones en ingresos Federales coordinados y apoyos extraordinarios, en virtud de que en la mayoría de los tributos importantes por el volumen de recaudación, los recursos obtenidos se destinan a la Federación y a los municipios.⁹⁵

Hemos visto que las entidades federativas son uno de los sujetos activos de la obligación fiscal expresamente previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República y que, salvo las limitaciones a su potestad tributaria previstas en la propia Constitución, tanto en la fracción XXIX del artículo 73, que se refiere a fuentes económicas exclusivas de la Federación, como en las fracciones IV a VII del artículo 117, que prohíben los impuestos alcabalatorios, tienen facultades concurrentes con la Federación para gravar todas las demás fuentes económicas.

Tenemos entonces, que las legislaturas locales podrán crear normas impositivas en las materias que no estén expresamente reservadas para la federación, mismas que

⁹⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Ob. Cit. Pág. 289.

han sido señaladas en párrafos precedentes, asimismo no podrán incursionar en las materias que les están prohibidas que son por mandato constitucional las siguientes:

“**ARTÍCULO 117.** Los Estados no pueden, en ningún caso:

...

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia,

...

IX.- Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

...”

9.4 Municipios

El municipio es la institución jurídica, política y social que tiene como finalidad organizar a una comunidad en la gestión autónoma de sus intereses de convivencia primaria y vecinal, que está regida por un ayuntamiento y que es la base de la división territorial y de la organización política de un Estado.⁹⁶

Cabe señalar que se denomina *hacienda pública municipal* a los recursos financieros y patrimoniales de que dispone el gobierno municipal para realizar sus fines.

⁹⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Ob. Cit. Pág. 292.

Por su parte el maestro Francisco de la Garza, justifica o fundamenta el derecho del Municipio de la percepción de ingresos, diciéndonos que satisface necesidades esenciales de su población mediante la prestación de una serie de servicios públicos, cuya suspensión total o parcial, ocasionaría daños y perjuicios inmediatos, ingentes e irreparables como lo serían el trastorno y molestias que acarrearían la falta de prestación de los servicios de barrido y limpieza de las calles, recolección de las basuras domiciliarias, de alumbrado público, de **abastecimiento de agua potable**, de drenaje, de policía, etc., los que por su fundamental importancia es necesario que el Municipio tenga la seguridad permanente de poder prestar.⁹⁷

El fundamento constitucional de la Hacienda Pública Municipal en el Estado Mexicano se encuentra previsto en el artículo 115, fracción IV, el cual establece:

“ARTÍCULO 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

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

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

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

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.

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

⁹⁷ DE LA GARZA, Francisco. El Municipio. Historia, Naturaleza y Gobierno. Editorial Jus. 1947. Pág. 230.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las Contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios a favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos en el ámbito de su competencia propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien por quien ellos autoricen, conforme a la ley.”

Si bien en principio sólo parecería que el fundamento de la Hacienda Pública Municipal en el Estado Mexicano lo es la fracción IV, ésta hace una referencia implícita a la fracción III, ello en atención a que en el mismo se hace mención expresa de los **servicios públicos** los cuales se ubican en relación a las funciones que lleva a cabo el Municipio y las cuales quedan debidamente descritas en la fracción III, la cual se transcribe a continuación y que resulta de gran importancia en la presente investigación.

“III. Los Municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes:

a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales;

b) Alumbrado público;

c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos;

d) Mercados y centrales de abasto;

e) Panteones;

- f) Rastro;
- g) Calles, parques y jardines y su equipamiento;
- h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito; e
- i) Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

Sin perjuicio de su competencia constitucional en el desempeño de las funciones o la prestación de los servicios a su cargo, los municipios observarán lo dispuesto por las leyes federales y estatales.

Los Municipios, previo acuerdo entre sus ayuntamientos, podrán coordinarse y asociarse para la más eficaz prestación de los servicios públicos o el mejor ejercicio de las funciones que les correspondan. En este caso y tratándose de la asociación de municipios de dos o más Estados, deberán contar con la aprobación de las legislaturas de los Estados respectivas. Así mismo cuando a juicio del ayuntamiento respectivo sea necesario, podrán celebrar convenios con el estado para que éste, de manera directa o a través del organismo correspondiente, se haga cargo en forma temporal de algunos de ellos, o bien se presenten o ejerzan coordinadamente por el Estado y el propio municipio;"

De ahí que es urgente que el Municipio goce de una sólida situación financiera que le permita mantener, permanentemente y en todo momento, la prestación de todos sus servicios públicos, que juegan un papel tan predominante en la vida municipal.

No obstante la reforma al artículo 115 Constitucional para dotar a los Municipios de mayores recursos, salvo verdaderas excepciones, el grueso de sus percepciones están comprometidas en el pago del alumbrado del servicio público y en la introducción de agua potable.

En virtud de que los Municipios no tienen plena potestad jurídica tributaria, pues son los Estados los que a través de sus legislaturas los que les autorizan las contribuciones que deberán satisfacer sus presupuestos de egresos, se les ha venido reduciendo cada vez más las fuentes económicas que pueden gravar. Por ello, siempre ha sido una preocupación de la Federación la de que los Municipios cuenten con los

recursos económicos suficientes para que puedan satisfacer sus necesidades más apremiantes y, por ende, subsistir en forma autónoma.⁹⁸

Deseando otorgarse una verdadera independencia económica a los Municipios se procedió a reformar al artículo 115 de la Constitución Federal, estableciéndose en la fracción IV que los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará con los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, la misma fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del 3 de febrero de 1983.⁹⁹

El actual artículo 115 Constitucional como se ha expresado con antelación resulta ser el dispositivo que prevé lo relativo a la estructura y organización del Municipio que como se ha referido es “...históricamente la base política de la conquista...” así recordada la creación del primer municipio de América Continental.¹⁰⁰

Dicho precepto constitucional es “... a más de reglamentar algunos otros puntos referentes a los estados de la Federación. Este artículo es producto genuino del movimiento revolucionario de 1910, pues si bien es cierto que la base de este precepto fue el artículo 109 de la Constitución de 1857, también lo es que su inclusión en la Constitución de 1917 obedeció a las consignas revolucionarias que fueron fundamento ideológico de ese movimiento social.”¹⁰¹

Ha de destacarse que el referido precepto ha merecido en diez ocasiones reformar su texto original, siendo la primera reforma publicada el 20 de agosto de 1928; la segunda del 29 de abril de 1933; la tercera del 8 de enero de 1943; la cuarta del 12 de febrero de 1947; la quinta del 17 de octubre de 1953; la sexta del 6 de febrero de 1976; la séptima del 6 de diciembre de 1977; la octava del 3 de febrero de 1983; la novena del 17 marzo de 1987 y la décima y última el 23 de diciembre de 1999, todas ellas publicadas en las fechas referidas en el Diario Oficial de la Federación.¹⁰²

⁹⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Págs. 273-274.

⁹⁹ LÓPEZ LÓPEZ, Patricia. *La exención en el impuesto predial del Distrito Federal, una problemática de aplicación en relación a los inmuebles del dominio público de la Federación*. UNAM. México. 2007. Págs. 11-20.

¹⁰⁰ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada*. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. Comentario FIX ZAMUDIO, Héctor. UNAM. México, 1985. Pág. 279.

¹⁰¹ Idem.

¹⁰² LÓPEZ LÓPEZ, Patricia. Ob. Cit. Pág. 12.

9.5 Distrito Federal.

A pesar de ser la sede o asiento de los poderes federales, el Distrito Federal posee una administración propia, representada por el Jefe de Gobierno o del Distrito Federal, una organización judicial autónoma e inclusive un Fisco local, cuyas funciones competen a una enorme –y creciente- Tesorería de la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal.

En tales condiciones y sin perder de vista que dicha entidad federativa se considera “sui géneris”, ello es así en atención a que el Distrito Federal al ser sede de los Poderes de la Unión, tiene una característica no propia de ninguna otra entidad federativa lo que evidencia su naturaleza distinta con respecto a las partes integrantes de la Federación (estados de la República).

En un principio resulta importante establecer el régimen que la Constitución prevé para el Distrito Federal, mismo que se encuentra establecido en primer término en los artículos 43, 44 y 122, y posteriormente en el 115, fracción IV y 31 fracción IV, los cuales son citados precisamente en el orden que se ha hecho, ello en atención a que en principio se establece que el Distrito Federal es parte integrante de la Federación, en segundo a que éste es la sede de los Poderes de la Unión y tercero a que en él se establecen las bases de organización y sus autoridades entre otras; siendo que los otros dos preceptos se refieren a la Hacienda Pública Municipal que en principio le es aplicable en lo que no sea contrario a su naturaleza y para concluir, el que contiene la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público.¹⁰³

“ARTÍCULO 43. Las partes integrantes de la Federación son los Estados de Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán, Zacatecas y el ***Distrito Federal.***”

¹⁰³ LÓPEZ LÓPEZ, Patricia. Ob. Cit. Pág. 32.

ARTÍCULO 44. La Ciudad de México es el ***Distrito Federal***, sede de los Poderes de la Unión y Capital de los Estados Unidos Mexicanos. Se compondrá del territorio que actualmente tiene y en el caso de que los poderes Federales se trasladen a otro lugar, se erigirá en el Estado del Valle de México con los límites y extensión que le asigne el Congreso General.

ARTICULO 122. Definida por el artículo 44 de este ordenamiento la naturaleza jurídica del Distrito Federal, su gobierno está a cargo de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, en los términos de este artículo.

...”

Los dos primeros artículos que se han citado establecen el reconocimiento que del Distrito Federal realiza el legislador constitucional y en el que se identifica al mismo, como parte integrante de la Federación y posteriormente que al ser la Ciudad de México el Distrito Federal, la cual es sede de los poderes de la Unión se compondrá del territorio con el que actualmente cuenta, además de hacer referencia a que es sede de los Poderes de la Unión, característica de medular importancia para su reconocimiento particular previsto en el artículo 122 Constitucional, en el cual se contiene el régimen particular y *sui géneris* que lo distingue, ello es así en atención a que el Distrito Federal al ser sede de los Poderes de la Unión, tiene una característica no propia de ninguna otra entidad federativa lo que evidencia su naturaleza distinta con respecto a las partes integrantes de la Federación (estados de la República).¹⁰⁴

La obligación de contribuir al gasto público en el Distrito Federal pone de manifiesto el status “*sui géneris*” del Distrito Federal, el cual es por demás distinto y único respecto de los estados de la República.

Queda así reconocida la obligación de contribuir a los gastos públicos en lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República que establece lo siguiente:

¹⁰⁴LÓPEZ LÓPEZ, Patricia. Ob. Cit. Pág. 33.

“**ARTICULO 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, **como del Distrito Federal** o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Del contenido del precepto anteriormente transcrito se desprende lo siguiente:

1. La obligación de los mexicanos de contribuir
2. Los niveles de gobierno en los que se ha de contribuir, es decir en el nivel Federal, Estatal, Municipal y en el Distrito Federal.
3. La forma que será Proporcional y Equitativa que disponga la Ley; y
4. Destinado al gasto público.

De lo anterior se demuestra la titularidad del Estado Mexicano como sujeto activo de los tributos o contribuciones, en todos sus niveles de gobierno, de lo que se desprende que efectivamente el Estado goza de potestad tributaria para que de acuerdo a lo consagrado en el numeral 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental, sólo se impongan contribuciones mediante ley, aquella que tiene un ente público de hacerse de recursos provenientes del patrimonio de los sujetos que se encuentren en condiciones de sufragar el gasto público, siempre con fundamento en las normas jurídicas.

CAPÍTULO II

GENERALIDADES DE LOS TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES.

En el presente capítulo nos dedicaremos a analizar las diversas características de los tributos, partiendo, de su definición, o sea, de lo que debemos comprender por ingreso tributario, tributo o contribución, entendiendo por tales la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos.¹⁰⁵

1. DEFINICIÓN

La contribución alude al género tributo y éste comprende las fuentes impositivas, como los impuestos, los derechos o tasas y las contribuciones especiales. En consecuencia, por contribución debe entenderse la prestación obligatoria establecida por la ley, generalmente pecuniaria, que debe entregarse al Estado.¹⁰⁶

El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.¹⁰⁷

El maestro Hugo Carrasco Iriarte refiere que "... la contribución es una carga unilateral establecida por la ley a los habitantes de un Estado, destinada a satisfacer el gasto público".¹⁰⁸

A su vez el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, establece textualmente que: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran". Como puede advertirse, el Código más que proporcionar una definición, se concreta a señalar cuándo

¹⁰⁵ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 125.

¹⁰⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I. Pág. 172.

¹⁰⁷ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 125-126.

¹⁰⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*. Primera Parte. 2ª Edición. Editorial Oxford. México. 2002. Pág. 260.

se causa una contribución, pero se abstiene de indicarnos en qué consiste y cuáles son los elementos que le dan origen.

Al respecto dice Sáinz de Bujanda que "...se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria –habitualmente pecuniaria- establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados."¹⁰⁹

Por su parte el maestro Héctor B. Villegas refiere que "... el tributo son las prestaciones en dinero (aunque algunos autores las aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas".¹¹⁰

2. NACIMIENTO DEL TRIBUTO

Es un principio fundamental de la Ciencia Jurídica, el que nos dice que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto (que respectivamente reciben los nombres de hipótesis normativa o supuesto jurídico), de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto.¹¹¹

El nacimiento del tributo o contribución tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley hacendaria aplicable. Exactamente en ese sentido se pronuncia el invocado artículo 6º del Código Fiscal de la Federación cuando establece que: "...las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

Aún cuando la terminología empleada no es todo lo correcta que fuera de desearse -pues habla de "situaciones jurídicas o de hecho", siendo que si en acatamiento

¹⁰⁹ SÁINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho Financiero*. Universidad Complutense. Madrid. 1979. Pág. 22.

¹¹⁰ VILLEGAS, Héctor. Ob. Cit. Pág. 152.

¹¹¹ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 129.

del principio de legalidad un tributo no puede existir, a menos que se contemple en una hipótesis normativa, pues resulta confuso disponer que una situación de hecho (es decir, no prevista en un texto legal) puede servir de base para su nacimiento- lo importante es destacar que tanto los criterios legales como los doctrinarios coinciden plenamente en este punto.

Algunos autores, con razón, denominan al momento de nacimiento de los tributos o contribuciones, indistintamente, “hecho generador” o “hecho imponible”. Así, Lucien Mehl señala: “La existencia de la materia imponible no implica por sí misma, por regla general, ninguna consecuencia fiscal. El crédito del impuesto a provecho del Tesoro no puede tomar nacimiento más que si ciertas condiciones se han realizado. El acontecimiento, el acto o la situación a veces compleja, que crea estas condiciones, constituye el hecho generador del impuesto”.¹¹²

Por su parte, el distinguido Magistrado del Tribunal Español de lo Contencioso Administrativo, Adolfo Carretero Pérez, afirma: “...el hecho imponible se define... como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria, por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo”.¹¹³

Al respecto, el maestro Rodríguez Lobato nos refiere que “... la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley.”¹¹⁴

A su vez el autor mexicano Flores Zavala afirma que “... la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal” y el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación dispone que “... las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”. De la disposición legal antes citada debemos entender que, como con toda propiedad y claridad establecía el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación de

¹¹² MEHL, Lucien. *Ciencia y Técnicas Fiscales*. Ed. PU. Francia. Pág. 59.

¹¹³ CARRETERO PEREZ, Adolfo. *Derecho Financiero*. Editorial Santillana. Madrid. 1968. Pág. 441.

¹¹⁴ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit. Pág. 120.

1966, "... la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales".¹¹⁵

Al respecto el catedrático Araujo Falcao refiere que "... la obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley; en la ley radican todos sus factores germinales".¹¹⁶

Es cierto que el individuo es quien realiza las situaciones jurídicas o de hecho que el legislador ha previsto en la norma, pero esta obligación no nacerá siempre que el individuo actúe, sino sólo en caso de que su situación coincida con el supuesto normativo, de donde se deriva que fue la voluntad del legislador la que hizo posible que naciera la obligación. El individuo seguirá realizando sus actividades, pero será la disposición legal la que haga surgir la obligación. La voluntad del particular pretenderá adquirir o vender un bien, obtener un ingreso, realizar una operación, y la voluntad de la ley será generar la obligación.¹¹⁷

La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones. Éste es un principio fundamental del Derecho, ya que a partir de ese momento se puede determinar la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación. En especial, el momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en nuestra materia un punto de gran importancia, debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.¹¹⁸

En palabras del autor Adolfo Arrijo Vizcaíno, "...el nacimiento del tributo tiene lugar cuando el sujeto pasivo se coloca en la hipótesis normativa prevista en la ley, realizando el hecho generador del propio tributo".¹¹⁹

El nacimiento de la obligación tributaria, prácticamente esta condicionado a que se produzcan en la realidad social las actividades industriales, comerciales, prestaciones de

¹¹⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Decimoquinta edición. Editorial Porrúa, S.A. México.1974. Pág. 52.

¹¹⁶ ARAUJO FALCAO, Amílcar. *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. DePalma. Buenos Aires, Argentina. 1964. Pág. 98.

¹¹⁷ DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. Ob. Cit. Pág. 91.

¹¹⁸ Ibidem. Pág. 94.

¹¹⁹ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 135.

servicios, se obtengan las utilidades, ganancias, honorarios, premios, herencias, donaciones, permutas, se adquieran bienes, insumos, mercancías, servicios técnicos o asistenciales, se importen o exporten vehículos o bienes, asistencia técnica, marcas, patentes, se trate de tránsito por el territorio nacional de personas o cosas; cualquiera de dichos actos puede ser la circunstancia en que se sustente la configuración del comentado deber.¹²⁰

Al respecto Mario Pugliese señala que "... para el nacimiento de la obligación tributaria se requiere la existencia de una ley u orden que prevea que al presentarse un hecho determinado nacerá una obligación a cargo del sujeto pasivo. Un hecho previsto en la norma jurídica como generador de la obligación en cuestión. No siempre existe en el derecho tributario la necesidad de que una norma legal se complemente con un acto administrativo que ordene el cumplimiento de la prestación; aún cuando se requiere este acto, no podrá considerarse como elemento de la obligación fiscal, sólo será la ratificación y determinación en cantidad líquida del crédito fiscal, lo que es distinto de la existencia de la obligación tributaria originada con anterioridad desde el punto de vista legal. Por lo tanto el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquel en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación del pago del contribuyente".¹²¹

Por su parte Emilio Margáin Manautou sostiene que "... la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por ley".¹²²

2.1 HECHO IMPONIBLE

Tenemos que como elemento sustancial de la relación tributaria se encuentra el hecho imponible, que se puede entender según Dino Jarach como "...el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria".¹²³

¹²⁰ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 356.

¹²¹ PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. Editorial Porrúa, S. A. México. 1976. Págs. 245-253.

¹²² MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Pág. 271.

¹²³ JARACH, Dino, *Hecho Imponible*. Tercera Edición. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina. 1996. Pág. 65.

Por su parte el maestro Hugo Carrasco establece que "...es el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria".¹²⁴

A su vez el maestro Rodríguez Lobato señala que "...el hecho imponible es conocido mediante varias denominaciones. En Alemania se habla de presupuesto de hecho (*Tatbestand*), al igual que en Italia (*fattispacie*), en Francia, de hecho generador y en España y Argentina se habla de hecho imponible, expresión que tiene como influencia la obra de Dino Jarach. En nuestro país, con mucho menor tino, se le llama objeto del tributo, una expresión que resulta ser equívoca y desafortunada pero con raigambre en nuestra tradición jurídica, aunque poco a poco empieza a quedar superada y sustituida por la más precisa de hecho imponible".¹²⁵

Resulta oportuno señalar los elementos del hecho imponible que han sido reconocidos por la doctrina, mismos que son:

- **ELEMENTO OBJETIVO.** Este elemento es la situación jurídica o de hecho que el legislador ha tomado en cuenta para establecer el tributo, al respecto se pueden considerar los siguientes:
 - ✓ **Un hecho o fenómeno económico**, por ejemplo: la obtención de una renta o de una ganancia;
 - ✓ **Un acto o negocio jurídico**, por ejemplo: la donación, el fideicomiso y el usufructo;
 - ✓ **El estado o cualidad de la persona**, por ejemplo: el domicilio o la nacionalidad.
 - ✓ **La titularidad de derechos o bienes**, por ejemplo: el propietario o el poseedor en el impuesto predial y la tenencia de vehículos, respectivamente."¹²⁶

Por su parte el autor Rodríguez Lobato establece que "...el elemento objetivo del hecho imponible es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que

¹²⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. Pág.195

¹²⁵ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*. 1ª edición. Editorial Porrúa. México. 2001. Págs. 155 y 156.

¹²⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. Pág.195.

puede ser contemplado desde varios aspectos (material, espacial, temporal y cuantitativo)”¹²⁷

Por todo lo anterior queda claro que el elemento objetivo es la situación de hecho en la que se encuadra el sujeto pasivo de la relación jurídica, misma que ha sido prevista por el legislador para imponer el tributo.

⇒ **ELEMENTO SUBJETIVO.** El supuesto normativo debe vincularse a una o varias personas o individuos en particular, que con su acción u omisión provocan el surgimiento de la obligación fiscal”.¹²⁸

De manera forzosa la hipótesis de la norma fiscal debe ser ejecutada por uno o varios sujetos que con su actuar u omisión originaran la obligación tributaria, ello constituye el elemento subjetivo del hecho imponible.

⇒ **ELEMENTO ESPACIAL.** El elemento espacial se refiere a que el hecho imponible se realiza dentro de una circunscripción territorial, en un lugar determinado. Puede ser un municipio o una entidad federativa, y de conformidad con la integración de la República, puede ser:

- ◆ Territorio de la Federación.
- ◆ Territorio de los estados.
- ◆ Territorio de los municipios.
- ◆ Territorio del Distrito Federal.

Resulta entonces que el elemento espacial es el lugar donde se realiza el hecho imponible, mismo que atenderá a la división territorial de cada país, dentro de determinada circunscripción territorial.

⇒ **ELEMENTO TEMPORAL** En este sentido es dable señalar la opinión de los autores Rodríguez Lobato y Paredes Montiel, quienes refieren que “... el aspecto temporal del hecho imponible es la parte de la hipótesis normativa que

¹²⁷ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit. Pág. 166.

¹²⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. Pág.196.

delimita el tiempo en el que la misma se encuentra realizada, con el fin de determinar con precisión su momento de actualización.

Al respecto, como ya se dijo, en términos de nuestro derecho positivo, "...las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, como expresamente lo determina el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, es decir, este artículo nos da un parámetro sobre lo que el legislador mexicano ha determinado respecto al elemento temporal del presupuesto de hecho del tributo. Esta es una regla general y cada legislación en particular fijará el aspecto de temporalidad del tributo que regule".¹²⁹

A su vez el autor Rodríguez Lobato, refiere que "... la legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. Ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado en llamar, haciéndose eco de Jarach, **hecho imponible**. Respecto de este hecho imponible Sáinz de Bujanda, siguiendo a Berliri, nos dice que el presupuesto de hecho comprende los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia: a) Que en ausencia de uno, cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce; b) Que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido, y c) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata en contraste con todos los otros presupuestos posibles.¹³⁰

En cuanto a la definición de hecho imponible, nos acogemos a la formulada por el propio Sáinz de Bujanda, que nos dice que es "... el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación tributaria", o bien, "... el conjunto de

¹²⁹ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit. Págs. 172-173.

¹³⁰ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit. Págs. 114-115.

circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”.¹³¹

2.2 HECHO GENERADOR

El catedrático Hugo Carrasco en su libro de Derecho Fiscal I, refiere que es necesario que exista una distinción entre el hecho generador de las contribuciones y el hecho imponible. Respecto del primero, menciona que “... hay hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, o sea, es la materialización de la normatividad tributaria”.¹³²

Derivado de dicha aseveración se advierte que no es lo mismo el hecho previsto en la norma jurídica como una hipótesis posible y la materialización de la misma en la realidad, en virtud de lo anterior se puede señalar que en el hecho generador ya se han actualizado todos los elementos de la hipótesis prevista en la norma, pues se conoce quién es el sujeto, cuándo y de qué manera realizó la hipótesis prevista en la ley que lo ubicó como sujeto de causación del tributo en particular, mientras que el hecho imponible es solo un presupuesto de hecho que no se ha materializado.

Conviene tener presente que debe distinguirse entre hecho hipotético al que se aludió en el tema anterior, hecho imponible, que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir, adecuándose el presupuesto, genera la obligación; para distinguirse uno del otro, llamamos a este último *hecho generador*.

Sobre la denominación de este presupuesto de hecho, Jarach dice que “...hecho imponible es una expresión muy sintética, y podría decirse convencional para un concepto que es mucho más amplio de lo que las dos palabras significan. Estoy dispuesto a reconocer que la expresión es, quizá, errónea, porque habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancias de hecho; que habla de “imponible” y el adjetivo con la terminación “ble” indica una idea de posibilidad, cuando en

¹³¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Análisis Jurídico del Hecho Imponible*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Volumen XV. Número 60.

¹³² CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. Pág. 193.

realidad sabemos que es un conjunto de hechos que hacen nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no es “imponible”, sino “impuesto”. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen.¹³³

En los tributos, los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos como la percepción de una renta, o incluso negocios jurídicos. Todos los presupuestos mencionados aunque distintos entre sí, originan una obligación; el motivo radica en que la norma tributaria no ve en ello sino simples hechos capaces para constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho.¹³⁴

Al respecto en el tema que nos ocupa, es dable adoptar la opinión del maestro Rodríguez Lobato, al señalar que “... en los derechos, el presupuesto de hecho es la prestación de un servicio al particular por el Estado”.¹³⁵

Por su parte, el Doctor Luis Humberto Delgadillo expresa que “... la obligación *ex lege* por disposición de la ley. Sin embargo para su nacimiento es menester que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídico-tributaria. El hecho generador, es la realización del supuesto previsto en la norma, lo cual dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.”¹³⁶

Al respecto Narciso Sánchez Gómez refiere que “... una vez establecida la obligación tributaria en la norma jurídica, es visible en su contenido los hechos, actos u operaciones que le sirven de sustento para que las personas físicas o morales aporten una parte de su riqueza para sufragar el gasto público al coincidir su situación personal con la hipótesis normativa respectiva; esto es, lo que se llama el hecho generador de la contribución”.¹³⁷

¹³³ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit. Pág. 115.

¹³⁴ *Ibidem*. Pág. 116.

¹³⁵ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit. Pág. 116.

¹³⁶ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Quinta Edición. Limusa Noriega Editores. México. 2006. Pág. 92.

¹³⁷ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 356.

3. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

Al respecto el catedrático Hugo Carrasco Iriarte nos proporciona una clasificación de las contribuciones de acuerdo a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual en su artículo 31, fracción IV, establece lo siguiente:

“**Art. 31.** Son obligaciones de los mexicanos...

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa de que dispongan las leyes”.

De la lectura de la fracción citada, se concluye que las contribuciones se clasifican en federales, del Distrito Federal, estatales o municipales, que deben ser proporcionales y equitativas, conforme lo dispongan las leyes respectivas.

A su vez, el Código Fiscal de la Federación clasifica a las contribuciones en:

- Impuestos
- Aportaciones de seguridad social
- Contribuciones de mejoras
- Derechos¹³⁸

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza, en su obra Derecho Financiero Mexicano, expresa que “... la terminología en materia de tributos es muy promiscua y se presta a confusiones”.¹³⁹

La palabra **impuesto** tiene una acepción generalmente inconfundible. En cambio la voz derecho es esencialmente desastrosa, pues posee también la del nombre de toda ciencia jurídica. En los demás países hispanoparlantes, al derecho se le llama **tasa**. A veces se usa la palabra **derecho** para referirse a toda especie de tributo, como es el caso de los llamados “derechos de cooperación”, que son contribuciones de mejoras. En

¹³⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. Pág. 176.

¹³⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág. 319

México, el vocablo contribución alude al género tributo, pero también se usa para llamar así a una especie; hay que agregarle el vocablo **especial** y se torna en contribución especial.¹⁴⁰

Por su parte, Emilio Margáin Manautou indica que "... en los términos del artículo 73 fracción VII, constitucional, el Congreso de la Unión tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Por consiguiente, podemos clasificar en dos grandes grupos, los ingresos que percibe el fisco federal; uno en el que quedan comprendidas las fuentes impositivas, y otro en el que quedan comprendidas las diversas fuentes de ingresos. Estos dos grupos se denominan, respectivamente contribuciones y otros ingresos".¹⁴¹

4. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

En primer lugar resulta importante referir, como ya se dijo, que la definición de **impuesto** se encuentra prevista en nuestro Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2, fracción I, que los define como "...las *contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por dicha disposición legal y que sean distintas de las señaladas en la fracción II, III y IV de este artículo*".

En ese sentido y considerando que los impuestos siguen siendo hoy en día, la principal fuente de ingresos, resulta ineludible el tener presente la definición que de los mismos existen en la doctrina, entre ellas la del maestro Rafael Bielsa, quien considera que "... impuesto es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos".¹⁴²

Por otro lado el autor A. D. Giannini manifiesta que "... el impuesto es la prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su

¹⁴⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág. 319

¹⁴¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Pág. 86.

¹⁴² BIELSA, Rafael. *Estudios de Derecho Público*. Tomo II. Derecho Fiscal. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1951. Pág. 78.

potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada”.¹⁴³

En su obra Derecho Fiscal I, el maestro Emilio Margáin Manautou, nos proporciona la siguiente clasificación:

DIRECTOS E INDIRECTOS.

Existen dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, que todavía predomina sobre todo en la enseñanza, considera que el impuesto directo es aquél que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es. La corriente moderna, estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente; por lo que sostienen que lo correcto es hablar de que los impuestos directos son aquellos que gravan los rendimientos y los impuestos indirectos los que afectan los consumos,

IMPUESTOS REALES E IMPUESTOS PERSONALES.

Los impuestos reales son los que se desatienden de las personas y exclusivamente se preocupan por los bienes o las cosas que gravan; en cambio en los impuestos personales se atienden a las personas, a los contribuyentes, como los pagadores de los mismos.

IMPUESTOS ESPECÍFICOS E IMPUESTOS AD VALOREM.

El impuesto específico es aquel que atiende al peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado y el impuesto *ad valorem*, el que atiende al valor del producto. Este impuesto *ad valorem* es el más justo de todos los gravámenes indirectos, por cuanto que atiende al precio; pagará más impuesto quien adquiere un producto más caro.

¹⁴³ GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de derecho tributario*, Ediciones de Derecho Financiero, Madrid, 1957, Pág. 25.

IMPUESTOS GENERALES E IMPUESTOS ESPECIALES.

El impuesto general es el que grava actividades distintas, pero que tienen en común que son de la misma naturaleza. En cambio el impuesto especial es el que grava determinada actividad. El impuesto al valor agregado es un impuesto general y el impuesto sobre automóviles nuevos o el de minería son impuestos especiales.

IMPUESTOS CON FINES FISCALES E IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES.

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto, y los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen, no con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener un finalidad distinta, de carácter social, económico, etcétera.

IMPUESTOS ALCABALATORIOS.

Uno de los problemas considerados como insolubles por los países de economía poco desarrollada, es la existencia de gravámenes a la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, en inclusive, dentro de una misma entidad, que contribuyen al alza del costo de la vida y que frenan, por consiguiente, el desenvolvimiento económico de los propios países. No sólo en esa clase de países encontramos gravámenes a la circulación de mercancías, sino también en aquellos cuya economía es buena, pero que, sin embargo, sus Estados, Municipios, departamentos o provincias los establecen con el objeto de proteger el desenvolvimiento de sus industrias, o el consumo local, provocando con ellos continuos conflictos y represalias, entre unas y otras. Estos gravámenes conocidos como "alcabalas", se recaudan a través de garitas circulantes establecidas en los principales puntos de entrada o salida de una entidad a otra, o en las principales carreteras internas, con el fin de eludir la acción jurisdiccional que pueden ejercer particulares.

5. LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La figura de la determinación se refiere a la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.

Por su parte el maestro Emilio Margáin¹⁴⁴ refiere dos reglas que deben tenerse presentes a efecto de determinar la obligación tributaria:

- 1) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria; ésta nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y es la aplicación del método adoptado por la ley. La obligación del contribuyente nace de la ley, sin embargo su cuantificación requiere de un acto nuevo, que es la determinación.
- 2) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar previstas en la ley, no así en el reglamento. Esto deriva del principio de legalidad que prevalece en nuestro sistema jurídico.

Asimismo el citado autor refiere que por obligación jurídica tributaria, debe entenderse "... la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación". Además menciona que "... la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídico o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista en la ley". Al respecto señala que "... el momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en los que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de enajenación de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en el territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros –exportación e importación- los actos de

¹⁴⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Pág. 290.

causación se realizan en el momento en que salen del país o entran a él, las mercancías objeto del gravamen, etc.”¹⁴⁵

El método de determinación debe ser sencillo, en cuanto a que el propio contribuyente lo comprenda y lo pueda aplicar; cómo, en cuanto evite molestias innecesarias e inútiles para el contribuyente, y finalmente, debe ser limpio, en cuanto evita el contubernio entre el obligado a pagar y el personal hacendario.¹⁴⁶

Para el maestro Raúl Rodríguez Lobato, la determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.¹⁴⁷

A su vez Giuliani Fonrouge define la determinación de la obligación tributaria como “...el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.”¹⁴⁸

Significa comunicarle a la autoridad fiscal cuál es el hecho, acto, operación o actividad generadora de una contribución, ya sea mediante el señalamiento del monto de los ingresos o rentas percibidas, el valor de las cosas enajenadas, heredadas o permutadas, los bienes o servicios importados o exportados, para que con base en ello se aplique la cuota o tarifa respectiva que permita calificar la porción de riqueza que debe aportarse al Estado para cubrir el gasto público. Ello se refiere al momento en que debe concretizarse o materializarse la obligación contributiva mediante la práctica de los balances respectivos, expresando por escrito el valor de los bienes, cosas o servicios enajenados, presentando las declaraciones, manifestaciones o avisos a la autoridad tributaria para que se formule la liquidación del gravamen y se haga el pago correspondiente.¹⁴⁹

¹⁴⁵ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Pág. Pág. 295.

¹⁴⁶ DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. Ob. Cit. Pág. 95.

¹⁴⁷ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. Pág. 121.

¹⁴⁸ FONROUGE, Giuliani. Ob. Cit. Pág. 155.

¹⁴⁹ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 360.

Al explicar dicha cuestión la maestra Doricela Mabarak señala que "... la determinación de la obligación fiscal consistirá entonces en la serie de actos que tendrá que realizar el sujeto pasivo y que consisten en asentar en el documento de la declaración los datos que exijan las autoridades fiscales, ya que en este caso, se estaría siguiendo, señalando, fijando, los términos de la obligación. En esas condiciones por determinación de una obligación fiscal debe entenderse la forma de conducta por medio de la cual se realizan las acciones tendientes a verificar: 1) Que la obligación ha nacido y, 2) Que se integran o se dan los elementos necesarios para estar en posibilidad de proceder a su cumplimiento".¹⁵⁰

Debe precisarse si los términos de *determinar* y *liquidar* una obligación fiscal son equivalentes, o bien, si son conceptos distintos. En algunas legislaciones fiscales extranjeras como la italiana, se utiliza el término "*accertamento*" para referirse a los actos de determinación y liquidación de una obligación tributaria, pero en otros idiomas y legislaciones como en el caso de México, este vocablo no ha adoptado carta de naturalización, así las cosas no son conceptos sinónimos, se complementa y ocurren en momentos diferentes. Determinar una obligación fiscal significa constar su nacimiento y la reunión de todos los elementos materiales y formales que propicien su cumplimiento. Por liquidar una obligación fiscal debe entenderse el acto de realizar la operación o serie de operaciones aritméticas mediante las cuales se precisa el monto del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo.¹⁵¹

Por lo anterior se puede señalar que el significado liquidar se restringe a la acción de realizar una operación aritmética para cuantificar el monto de la contribución, en cambio, la acción de determinar una obligación que es previa a la liquidación, es la práctica de una serie de pasos que tienden a posibilitar la liquidación.

Al respecto debe apuntarse que toda ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual se determine el crédito la obligación fiscal. En la legislación fiscal mexicana, la regla general de la determinación es que toca al contribuyente la aplicación del método y, por lo mismo, la determinación de la obligación a su cargo. Pocas son las leyes que establecen que corresponde al fisco determinar la obligación fiscal, y

¹⁵⁰ MABARAK CERECEDO, Doricela. *Derecho Financiero Público*. Mc. Graw-Hill. México. 1995. Págs.152-153.

¹⁵¹ *Ibidem*. Pág. 153.

excepcionales las que requieren para este efecto el acuerdo de fisco y contribuyentes. En México, esta regla se encuentra contenida en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, cuyo tercer párrafo establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario y que si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

6. SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En la relación jurídico tributaria existen dos sujetos que representan el eslabón fundamental del deber fiscal: el acreedor, que se identifica como sujeto activo, porque tiene la potestad y la obligación de establecer y requerir el entero de la prestación en cuestión, en atención al régimen jurídico mexicano. Sólo existen tres sujetos activos, representados por la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios. El deudor del gravamen será el sujeto pasivo, en su esencia se trata de la persona física y moral privada o pública, cuya situación coincide con el hecho generador de la contribución y por lo mismo esta obligada a aportar una parte de sus ingresos o riqueza para cubrir el gasto público.¹⁵²

6.1 PASIVO

Al respecto el maestro Emilio Margáin Manautou, refiere que "...se ha dicho que el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o, por

¹⁵² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 379.

haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo”.¹⁵³

Toda obligación implica un sujeto pasivo, que es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar. Dadas las peculiaridades de la relación jurídico-tributaria, son los particulares, ciudadanos, gobernados o administrados, los que, agrupados bajo la denominación común de contribuyentes (anteriormente también se les llamaba causantes), deben contribuir, en los casos señalados por las leyes aplicables, al sostenimiento de los gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias. Por tanto asumen el papel de sujetos pasivos.¹⁵⁴

El sujeto pasivo, llamado también “causante” y “contribuyente” en muchas de las leyes tributarias, “... es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos impositivos, que de acuerdo con la ley resulta atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza”¹⁵⁵

Por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.

Confirmando lo anterior, la parte conducente del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, nos señala que:

“Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”

Ahora bien, abundando un tanto en esta cuestión, podemos anticipar que por personas físicas entendemos todos ser humano dotado de capacidad de goce, es decir de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto, pues aún los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un

¹⁵³ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Pág. 279.

¹⁵⁴ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 126.

¹⁵⁵ JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. 2ª edición. Buenos Aires. 1969. Pág. 194.

tributo o contribución. En tanto que las personas morales están constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en donde tengan establecidos su domicilio social.¹⁵⁶

El maestro Rodríguez Lobato nos refiere que "... el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal."¹⁵⁷

El sujeto pasivo, como súbdito del poder público, al formar parte una nación por el sólo hecho de obtener ingresos, utilidades o detentar una riqueza en su territorio, queda obligado legalmente a sufragar las tareas sociales, esto es, se trata de la persona que realiza el supuesto productor de la prestación fiscal, y puede ser por desarrollar actividades comerciales, industriales, prestación de servicios, que encuadren dentro de la hipótesis normativa, y que por esa circunstancia asume el papel de deudor del fisco, quedando obligado a pagar una cantidad en dinero o en especie, en tiempo y forma, así lo estatuye un precepto legal al gobierno. A su vez se define al sujeto pasivo de la obligación tributaria como "... la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho que genera la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, entidad Federativa o Municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley."¹⁵⁸

6.2 ACTIVO

Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúa a favor del Fisco, el que se considera como la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las

¹⁵⁶ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 129.

¹⁵⁷ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit. Pág. 147.

¹⁵⁸ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 380.

contribuciones. Por eso se dice que el Estado es el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria.¹⁵⁹

En el Derecho Tributario, existe un solo sujeto activo de la obligación fiscal, y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. En los Estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la constitución de la Federación, de donde se sigue también están investidas de la potestad tributaria, México es ejemplo de dicha organización política.¹⁶⁰

No obstante que el Código Fiscal de la Federación se abstiene de regular específicamente el problema, si partimos del supuesto lógico de que el Estado es el sujeto activo de los tributos, nos encontraremos con que dada la estructura política del Estado Mexicano, existen tres titulares de la función tributaria: la Federación, los Estados o Entidades Federativas y los Municipios.¹⁶¹

Respecto del sujeto activo, hemos dicho que necesariamente será el Estado quien, a través de sus órganos, exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen, ya que, como lo dispone nuestra Constitución en la multicitada fracción IV de su artículo 31, la Federación, los Estados, los municipios y el Distrito Federal son los acreedores de la obligación tributaria, que en forma centralizada o descentralizada ejercerán sus facultades tributarias.¹⁶²

En palabras de Narciso Sánchez Gómez, "... el sujeto activo, ejerce la potestad tributaria del Estado, al establecer las contribuciones enfocadas a sufragar las necesidades sociales mediante la expedición de normas jurídicas generales, obligatorias e impersonales; debe interpretar dichas normas en la esfera de sus atribuciones legales; comprobar si han acatado o no tales disposiciones, practicando diversas tareas de fiscalización, determinar y exigir la obligación fiscal, mediante el ejercicio del

¹⁵⁹ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 126.

¹⁶⁰ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit. Pág. 131.

¹⁶¹ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 129.

¹⁶² DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. Ob. Cit. Pág. 91.

procedimiento administrativo de ejecución, imponer sanciones por infracciones a los preceptos jurídicos tributarios; administrar los ingresos que obtengan por vías de derecho público y privado; así como otorgar exenciones y subsidios en los casos que procedan. Todo esto comprendido como un aspecto total del ejercicio de la actividad financiera del Estado.¹⁶³

El sujeto activo puede definirse como "... la entidad pública, que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo, se le conoce como "acreedor de esa prestación", en congruencia con este marco jurídico se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados y Municipios, con tal carácter, disponiendo del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio a favor de la satisfacción del interés social en comento.¹⁶⁴

Según Gian Antonio Micheli "... la ley acreedora del tributo debe indicar quiénes son los sujetos activos revestidos con poderes de liquidación, comprobación y recaudación de los tributos; en otras palabras de los poderes que se han designado de forma compendiada como de imposición que se ejercitan por el Estado a través de los órganos destinados para ello y que forman parte de la administración. Y también saber identificar plenamente quién es la persona física y moral que debe pagar la contribución cuando su situación se ajusta a la hipótesis normativa, conocido como sujeto pasivo".¹⁶⁵

Señala la doctrina que además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley del ejercicio de la potestad y ésta sólo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado. Es el caso de determinados organismos independientes del Estado que colaboran con él en la administración pública realizando funciones originalmente atribuidas al Estado, como son, entre otras, la prestación de servicios públicos o sociales, o bien la explotación de bienes o recursos de propiedad nacional. Entonces, a fin de que estos organismos independientes cuenten con los recursos económicos que les permitan

¹⁶³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 379.

¹⁶⁴ Ibidem. Pág. 380.

¹⁶⁵ MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Derecho Tributario*. Traducido al español por Julio Banacloche. Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid. España 1975. Págs. 185 y 187.

satisfacer sus necesidades financieras, el Estado autoriza al organismo a cobrar tributos, en los términos y dentro de los límites establecidos por la ley delegatoria del ejercicio de la potestad tributaria respectiva, en la esfera de una determinada circunscripción territorial o en la esfera de una determinada categoría económica.¹⁶⁶

7. TASA

La determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo, aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa contributiva prevista en ley. Tasa que consiste en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda del curso legal, del tributo a pagar.¹⁶⁷

Ahora bien, analizando comparativamente los principales ordenamientos legales que forman parte de nuestro Derecho Fiscal Positivo, encontramos básicamente las siguientes clases de tasas contributivas:

1. **Cuota Fija.** Consiste en el establecimiento de un procedimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal. así por ejemplo, el Impuesto General de Importación suele calcularse aplicando un “x” por cierto al valor de la factura de la mercancía de procedencia extranjera cuya introducción a territorio nacional pretende el sujeto pasivo.
2. **Tarifa Progresiva.** Tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor; decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor. Es lo que algunos autores denominan “tasas escalonadas”. En términos generales se considera que las tarifas progresivas son el tipo de tasa más justo y equitativo, pues al tomar en cuenta la disparidad de recursos entre los contribuyentes, mantienen vigente el viejo principio tributario que aconseja que los ciudadanos deben contribuir a las cargas públicas en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades económicas.

¹⁶⁶ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit. Pág. 132.

¹⁶⁷ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 132.

3. **Cantidad Fija.** En este caso la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda del curso legal, y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes. Se trata de un tipo de tasa escasa proliferación en nuestro medio, debido a que el continuo proceso inflacionario y la consecuente depreciación de la moneda, no garantizan un incremento paulatino en las percepciones de la Hacienda Pública, como lo hacen las tasas porcentuales cuyos rendimientos, sin necesidad de modificar los porcentajes respectivos, aumentan en la misma proporción en que lo hacen los ingresos, precios o utilidades gravables. Por eso se utilizan en forma muy limitada y generalmente referida a contribuciones de estricta vigencia anual, como Impuesto sobre Uso y Tenencia de Vehículos.¹⁶⁸

8. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Las obligaciones tributarias, tanto las sustantivas como las formales, pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer estáticas, ya que es necesario dar certeza jurídica de su principio y fin en la esfera de los particulares. El principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta debida: dar, hacer, no hacer o tolerar, culminan su existencia, de donde derivamos que, tratándose de las obligaciones formales, su extinción se produce con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en la norma.¹⁶⁹

La obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. En el Derecho Fiscal sólo se admiten como formas de extinción de la obligación fiscal el pago, la prescripción, la condonación y la cancelación.¹⁷⁰

La extinción de la obligación tributaria se refiere a la desaparición de la relación jurídica tributaria entre el sujeto activo y pasivo principal, o responsable solidario, su punto culminante es el marcado en una norma jurídica para que surta los efectos conducentes

¹⁶⁸ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 133.

¹⁶⁹ DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. Ob. Cit. Pág. 121.

¹⁷⁰ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit. Pág. 167.

entre las partes que les dan sustento. Una vez que se ha satisfecho la conducta relacionada con las obligaciones de hacer, no hacer, culmina la razón que le dio origen al deber contributivo en cuanto quedan fehacientemente cumplidas las pretensiones del fisco, logrando el entero de una prestación contributiva. Es así que la obligación fiscal se extingue cuando la persona física o moral que aparece como obligada a aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, cumple su compromiso contributivo ante la autoridad hacendaria, mediante el pago de una cantidad específica que le marca la ley, cuando su situación personal, laboral, empresarial o familiar, coincide con el hecho generador del gravamen, y se hace el entero dentro del plazo o momento contemplado en un precepto legal, o bien, que ella se alcance mediante el ejercicio del poder coactivo de la administración pública, cuando descubra la omisión contributiva.¹⁷¹

Por tal motivo existe en la legislación fiscal mexicana, diversas formas de extinción de la obligación tributaria, las que dada su importancia serán analizadas en líneas posteriores, como son el pago, la condonación, la compensación y la prescripción.

8.1 PAGO

Aún cuando existen diversos modos de extinguir la obligación tributaria, el más común y además el normal es el cumplimiento o pago, tal como ocurre en las obligaciones de derecho privado.¹⁷²

El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico-tributaria es de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico, pues como se ha señalado van a consistir, en esencia, en el sacrificio que los contribuyentes hacen de una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos. Ahora bien, dicho contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidades determinadas y liquidadas en moneda del curso legal en el país. Sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepciones –al menos dentro de nuestro actual sistema tributario-, se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca

¹⁷¹ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 405

¹⁷² DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág. 595.

en prestaciones en especie, o sea en la entrega de bienes que poseen un valor económico indiscutible, pero que no consisten en moneda de curso legal. Tal es el caso de algunos de los gravámenes establecidos en materia de extracción, aprovechamiento y beneficio de metales preciosos, los que, de conformidad con las disposiciones legales aplicables, deben pagarse invariablemente en la misma especie.¹⁷³

De ahí que consideremos totalmente apropiado dejar establecido desde ahora, que el tributo o contribución en su aspecto económico, estriba en el cumplimiento o pago (recuérdese que desde el punto de vista jurídico, pago equivale a cumplimiento de una obligación) de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Con base en lo expuesto podemos concluir que el tributo viene a constituir esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.¹⁷⁴

En palabras del catedrático Raúl Rodríguez Lobato, "... el pago es el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal".¹⁷⁵

El pago es la entrega de una cantidad de dinero o en especie al fisco, por concepto de una obligación tributaria y que debe hacerse por la persona física y moral que se encuentre contenida dentro de la estipulación normativa observable para cada caso en particular, cumpliéndose ante la oficina respectiva dentro del plazo o momento que así se indique en dicha disposición legal.¹⁷⁶

El objeto del pago, es la realización de la prestación que marca un precepto jurídico y debe de cumplirse, entregando una suma de dinero o en especie a la Hacienda pública cuando así se encuentre estatuido.

El plazo para el pago representa una tercera etapa o momento dentro del proceso de configuración de la obligación en cuestión, toda vez que el primero de ellos esta

¹⁷³ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 127.

¹⁷⁴ Idem.

¹⁷⁵ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit. Pág. 167.

¹⁷⁶ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 406.

constituido por el nacimiento de la misma, el segundo por su determinación y liquidación pertinente, y su evolución concluye con el entero del gravamen.

En observancia del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

- a)** Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar, las enterarán el día 17 del mes del calendario inmediato posterior al de su determinación del periodo de la retención o de la recaudación, respectiva.
- b)** En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de su causación.

Resulta importante recalcar que quien haga pago de créditos fiscales, deberá obtener de la oficina recaudadora, el recibo oficial o la forma valorada expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora, tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello o la constancia o el acuse de recibo correspondiente. Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.¹⁷⁷

En palabras de Sergio Francisco De la Garza, el pago "... es el que satisface plenamente los fines plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque

¹⁷⁷ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 407.

satisface la pretensión creditoria del sujeto activo. El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo a favor del sujeto activo la prestación tributaria”.¹⁷⁸

Por su parte el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación establece que “... las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deben efectuarse en el extranjero, se podrán realizar en moneda del país de que se trate, para este último efecto se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación, en el día anterior a aquel en que se causen las contribuciones. Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos, o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México; los cheques personales únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el Código Fiscal de la Federación.”¹⁷⁹

Por su parte el maestro Emilio Margáin Manautou señala que existen diversas clases de pago que se pueden presentar en la práctica, explicándolas de la siguiente manera: “... el pago liso y llano es aquel que efectúa el contribuyente sin objeción de ninguna naturaleza. Este pago puede tener dos resultados el pago de lo debido y el pago de lo indebido; el pago de lo debido es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley; mientras que el pago de lo indebido consiste en el entero de una cantidad mayor de la debida o que no se adeuda, los ejemplos se pueden presentar; por un lado cuando el contribuyente es deudor de créditos fiscales, pero al hacer el pago a la Hacienda Pública entrega por error una cantidad mayor a la que legalmente le corresponde pagar; por el otro lado, el contribuyente, creyéndose deudor de la cantidad que entera o que se le reclama, hace el pago percatándose con posterioridad de su error.”¹⁸⁰

8.1.1 FORMAS DE GARANTIZAR EL PAGO

La necesidad de asegurar la efectiva recaudación de los tributos, a fin de no entorpecer la actividad del Estado, ha hecho que los diversos sistemas jurídicos se

¹⁷⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág.

¹⁷⁹ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 408.

¹⁸⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Págs. 283-285.

preocupen por rodear el crédito del Estado de garantías para asegurar su adecuado cumplimiento.¹⁸¹

Al respecto el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación contiene la lista de las formas o medios para garantizar los créditos fiscales, mismos que se deben otorgar a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado competente para cobrar dichos créditos, así como de las tesorerías o dependencias de las entidades federativas que realicen estas funciones.¹⁸²

Las garantías subsisten hasta que proceda su cancelación en los términos del Código Fiscal de la Federación y su reglamento. Los gastos que se originen con motivo de la garantía son por cuenta del causante.

Para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito, se podrán combinar las diferentes formas que establece el artículo 141 del citado Código, así como constituirse entre sí, caso en el cual, antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse la sustituta, cuando no sea exigible la que se pretende sustituir.¹⁸³

La garantía constituida puede garantizar uno o varios créditos fiscales, y se deberá ampliar dentro del mes siguiente a aquel en que concluya su vigencia. Los medios que señala el citado precepto legal se asemejan pero no son del todo iguales a las de su correlativo 52 del Código Financiero del Distrito Federal, mismo que establece las siguientes formas de garantizar:

- I.** Depósito en dinero;
- II.** Prenda o hipoteca;
- III.** Fianza otorgada por compañía autoriza, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión;
- IV.** Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, y
- V.** Embargo en la vía administrativa.

¹⁸¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág. 579.

¹⁸² Ibidem. Pág. 580.

¹⁸³ Ibidem. Págs. 579-590.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados así como los que se originen en los doce meses posteriores a su otorgamiento. Al finalizar este periodo, y en tanto no se cubra el crédito, se deberá ampliar la garantía por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes.¹⁸⁴

8.2 LA COMPENSACIÓN

Se le considera como otra forma de extinción de las obligaciones fiscales, misma que se define por Castán como "...el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra".¹⁸⁵

Sobre la materia, Giuliani Fonrouge opina que "... es principio universalmente admitido que, salvo excepciones, no son compensables entre sí los créditos y deudas provenientes de contribuciones públicas" y que la naturaleza especial del crédito a la obligación de su pago, son circunstancias que no hacen factible la compensación como modo ordinario de extinción, aún cuando en ciertos países se consigna como excepción la del derecho alemán, "cuyo ordenamiento fiscal autoriza la compensación de los créditos fiscales del Reich con los derechos indiscutidos o liquidados con sentencia definitiva en su contra".¹⁸⁶

Al respecto, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación dispone que "... los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios"

En este sentido resulta importante mencionar lo que al respecto establece el Código Financiero del Distrito Federal, en su artículo 73, mismo que a la letra se cita:

¹⁸⁴ DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. Ob. Cit. Pág. 107.

¹⁸⁵ CASTÁN TOBEÑAS, José. *Derecho Común y Foral*. Tomo II. 6ª edición. Madrid. 1970. Pág. 560.

¹⁸⁶ GIULIANI FONROUGE, C. M. *Derecho Financiero*. Pág. 277.

ARTICULO 73.- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución o de contribuciones distintas que no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios, y se realizará en los formatos que al efecto emita la Secretaría.

La compensación de contribuciones de distinta naturaleza, se deberá efectuar a partir de la declaración correspondiente al mes o período inmediato siguiente a aquél al que corresponda la declaración en la que se determinó el saldo a favor.

Una vez efectuada la compensación a que se refiere el párrafo anterior, si resulta un remanente de saldo a favor, éste se podrá compensar en las declaraciones correspondientes a los meses o períodos posteriores, o bien solicitar su devolución.

No podrá solicitarse la devolución de las cantidades determinadas a favor de los contribuyentes en las declaraciones cuya compensación se hubiera efectuado.

Si la compensación se hubiere efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 64 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos sean objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver al mismo contribuyente en los términos de lo dispuesto en el artículo 71, aun cuando la devolución ya hubiera sido solicitada. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación.

Se entenderá que es una misma contribución si se trata del mismo impuesto, contribución de mejoras o derechos.

Se podrán compensar los créditos y deudas entre el Distrito Federal por una parte y la Federación, los Estados, Municipios, organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritarias, por la otra. Por reciprocidad, la Secretaría en estos convenios de compensación podrá aplicar a los créditos que tengan a su favor el factor de actualización que, en su caso, aplique la otra parte.

Cuando el Distrito Federal y los particulares reúnan la calidad de acreedores y deudores recíprocos, por su propio derecho podrán compensar créditos fiscales con adeudos de carácter civil, mercantil o de otra naturaleza.

No se causarán recargos cuando el contribuyente compense el saldo a su favor, hasta por el monto de dicho saldo, siempre que éste se haya originado con anterioridad a la fecha en que debió pagarse la contribución de que se trate.

Cuando el saldo a favor del contribuyente se hubiere originado con posterioridad a la fecha en que se causó la contribución a pagar, sólo se causarán recargos por el período comprendido entre la fecha en que debió pagarse la contribución y la fecha en que se originó el saldo a compensar.

Del precepto en cita se observa claramente que la figura de la compensación se encuentra vigente en el artículo 73 del Código Financiero del Distrito Federal, por lo que mediante la misma se actualiza otra de las formas de extinción de la obligación fiscal.

8.3 PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD

Es dable señalar que por un lado la caducidad es una figura que se origina antes de la existencia del crédito y, por lo mismo una forma para evitar su nacimiento, en tanto que la prescripción es una forma de extinción del crédito fiscal que ya nació.

Al respecto, el maestro Augusto Fernández Sagardi, refiere que "... la caducidad es la institución jurídica que priva de sus facultades a las autoridades fiscales cuando no las ejercen en el plazo que la ley determina. La influencia que el paso del tiempo tiene en materia fiscal se hace patente en esta figura y en la de prescripción; ambas instituciones son diferentes y no deben confundirse. En la caducidad se pierde el ejercicio de algunas facultades de las autoridades fiscales (determinación de contribuciones, imposición de multas); en la prescripción, en cambio, lo que se extingue es el crédito fiscal, se libera al contribuyente de una deuda. La primera es una figura de carácter procedimental o adjetiva, mientras que la segunda es de naturaleza sustantiva. Las dos figuras obedecen

a un principio de seguridad jurídica consistente en la certeza que debe tener el ciudadano de su situación legal frente al fisco, ante una situación dada que no puede ser eterna.”¹⁸⁷

Por lo que toca a la figura de la prescripción, encontramos que implica la pérdida de las facultades de las autoridades fiscalizadoras para exigir (cobrar) un crédito fiscal, en virtud de que transcurrió el tiempo que la ley había previsto suficiente para tal efecto, lo cual supone que el crédito ya había sido determinado, siendo esta última la mayor diferencia con la caducidad.

En materia fiscal se contempla la figura de la prescripción liberatoria, que opera como una forma de extinguir la obligación de pagar tributos o contribuciones; o la de devolver las cantidades que los contribuyentes hayan pagado indebidamente. Dentro de ese contexto, el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación dispone que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, y aunque este artículo no hace referencia en forma genérica a la prescripción del crédito fiscal, el artículo 22 del mismo ordenamiento establece en su antepenúltimo párrafo que para el fisco “... la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal”.¹⁸⁸

Respecto de la prescripción el autor Narciso Sánchez Gómez, señala que “... en relación al Derecho Fiscal, la prescripción es una figura jurídica que ha adquirido gran relevancia en la vida práctica de las obligaciones contributivas, toda vez que opera en contra y a favor del fisco.”¹⁸⁹

La prescripción por su parte, es la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo. En este caso se está frente a una obligación fiscal que fue determinada en cantidad líquida.¹⁹⁰

Por lo que respecta a la caducidad, en materia fiscal se encuentra regulada la caducidad de las facultades de las autoridades, cuando éstas no se ejercitan para comprobar el nacimiento de una obligación fiscal, no se determinó en cantidad líquida el

¹⁸⁷ FERNANDEZ SAGARDI, Augusto. Código Fiscal de la Federación, Comentarios y Anotaciones. Editorial Gasca Sisco. México. 2004. Pág. 220.

¹⁸⁸ DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. Ob. Cit. Pág. 126.

¹⁸⁹ SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 420.

¹⁹⁰ DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. Págs. 127-128.

tributo, ni se impuso alguna sanción fiscal, por infracción a las leyes respectivas, dentro del plazo previsto en la norma jurídica, en ello ante todo se le da seguridad jurídica a los gobernados, para que no estén expuestos por tiempo indefinido a los caprichos o a las facultades de las autoridades contributivas, para que nos los molesten en su esfera jurídica, pues ello marca un plazo para el ejercicio de comprobación del deber fiscal, y una vez fenecido ya no se puede invadir el ámbito privado del sujeto pasivo.¹⁹¹

Por su parte, la caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones. Esta extinción de facultades de la autoridad conforme al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, opera en un plazo de cinco años, a partir de la fecha en que se dio el supuesto de la obligación o infracción. Para que la caducidad opere es necesario que la autoridad fiscal haga la declaración respectiva, a petición del particular, ya que de oficio la autoridad no lo hace.

Resulta ilustrativa la siguiente tesis para un mayor entendimiento del tema:

CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN. CUANDO OPERAN, CONFORME A LOS ARTICULOS 67 Y 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DIFERENCIA ENTRE ESTAS FIGURAS JURÍDICAS. La caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. Esta figura jurídica, que debemos aclarar que pertenece al derecho adjetivo o procesal (a diferencia de la prescripción que pertenece al derecho sustantivo), se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dicho numeral establece el plazo de cinco años para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones. Para el cómputo del plazo de cinco años, el artículo en comento señala tres supuestos que son: el primero, los cinco años comenzarán a contarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo (extinguiéndose por ejercicios completos); en el segundo supuesto, comenzarán a contarse a partir del día siguiente en que se presentó o debió presentarse la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o bien, a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración; y el tercer caso, se contarán los cinco años a partir del día siguiente a aquél en que se hubiera cometido la infracción a las disposiciones fiscales, o bien, en que hubiese cesado su consumación o realizado la última conducta o hecho. Este plazo de cinco años para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal, fue prolongado a diez años en los siguientes casos: 1) Cuando

¹⁹¹ SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 426.

el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el Registro Federal de Contribuyentes. 2) Cuando el contribuyente no lleve contabilidad. 3) Cuando no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla, en este caso los diez años comenzarán a correr a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Ahora bien, dicho plazo para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales queda suspendido cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, esto es, con la interposición de cualquier recurso administrativo o la promoción de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien juicio de amparo se suspenderá el plazo. Por otra parte, debemos recordar que la ley concede a las autoridades fiscales facultades investigadoras y verificadoras, como son el practicar visitas domiciliarias, solicitar informes a los contribuyentes, etcétera. Estas facultades también se extinguen en un plazo de cinco años por caducidad, excepción hecha de las facultades para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, las cuales no se extinguen conforme al numeral 67 del Código Fiscal, sino de acuerdo con los plazos de prescripción de los delitos de que se trate, conforme al artículo 100 de dicho ordenamiento. Por último, resta decir que el precepto a estudio concede a los contribuyentes la oportunidad para solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones fiscales. Por lo que hace a la prescripción, éste es el medio para adquirir bienes o librarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley, así a la adquisición de bienes en virtud de la posesión, se le llama prescripción positiva y la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento se llama prescripción negativa. Esta figura jurídica a diferencia de la caducidad pertenece al derecho sustantivo, y se refiere a la extinción de una obligación fiscal (impuestos, derechos, productos o aprovechamientos) por el transcurso del tiempo. Se encuentra contemplada en los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación; el primer numeral prevé la extinción de la obligación del Estado por el transcurso del tiempo de devolver las cantidades pagadas de más, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios, estableciendo que ésta opera en los mismos términos que tratándose de créditos fiscales, y el segundo precepto, instituye la prescripción de los créditos fiscales, en el término de cinco años. Este término de cinco años, para que prescriban los créditos fiscales, se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido por la autoridad fiscal; esta aseveración del legislador implica necesariamente que el acreedor fiscal tenga conocimiento de la existencia de su derecho, así, cuando el crédito fiscal sea fijado por el Estado, bastará con que se cumpla el plazo señalado para su cumplimiento, para que comience a correr la prescripción a favor del particular, pero cuando la determinación del crédito fiscal deba ser determinada por el contribuyente, será éste quien debe presentar la declaración de la existencia del hecho generador y del nacimiento del crédito fiscal, para que comience a correr el término de cinco años para la prescripción del mismo, y en el supuesto de que no presente su declaración, el término comenzará a correr a partir de la fecha en que debió presentar su declaración. Ahora bien, el precepto en comento nos indica, que el término de cinco años se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto a la existencia del crédito fiscal, y completa esta idea, diciendo que se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. También, tratándose de prescripción, el legislador concede, al igual que en la caducidad, la oportunidad al contribuyente de solicitar se declare ésta, sin tener que esperar a que la autoridad fiscal pretenda

cobrar el crédito fiscal que ha prescrito; del análisis de estas dos figuras jurídicas, se advierten dos diferencias fundamentales, que mientras la caducidad se refiere a la extinción de las facultades de la autoridad para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal, por el simple transcurso del tiempo (en unos casos cinco años y en otros diez años), la prescripción se refiere a la extinción de una obligación fiscal a cargo del contribuyente, también por el transcurso del tiempo (cinco años); y la segunda que la caducidad se suspende con la interposición de algún recurso administrativo o juicio, y el término para la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que se le notifique al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1803/90. Comercializadora de Refacciones y Partes Automotrices, S.A. de C.V. 14 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

Al respecto resulta dable referir el contenido de la Contradicción de Tesis número 11/99, en la cual observamos el criterio actual que predomina en nuestro orden jurídico, donde se indica cuando se inicia el término para que se configure la prescripción.

PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EN EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CREDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE. Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el Término de cinco años. Este término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, **para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse validamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la “prescripción” empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla,** pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.

Contradicción de tesis 11/99. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y las emitidas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito y Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 28 de enero del año 2000. cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

En virtud de las consideraciones anteriores podemos señalar que la caducidad es una sanción que la ley impone a la autoridad fiscal por su inactividad y necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal.

Por lo que hace a la prescripción, es el medio para liberarse de una obligación por el simple transcurso del tiempo, esta figura se puede hacer valer por vía de acción cuando el contribuyente acude a la autoridad fiscal a solicitar la declaración de la misma, o bien se puede hacer valer vía de excepción en los medios de defensa en contra de las determinaciones de la autoridad.

Del análisis de las dos figuras en comento, podemos advertir que mientras la caducidad se refiere a la extinción de las facultades de la autoridad para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal, por el simple transcurso del tiempo, que se suspende entre otros casos, con la interposición de algún recurso administrativo o juicio; a su vez la prescripción se refiere a la liberación de la obligación fiscal a cargo del contribuyente, por el transcurso del tiempo, que se interrumpe con cada gestión de cobro que se realice en contra el deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste.

8.4 LA CONDONACIÓN

Al respecto el maestro Hugo Carrasco Iriarte refiere que la condonación es "... el perdón de la deuda por parte del acreedor, que en esta materia es la autoridad fiscal". La figura de la condonación se encuentra prevista por los artículos 39, fracción I, y 74 del Código Fiscal de la Federación, que establecen dos formas diferentes: condonación de contribuciones y condonación de multas.¹⁹²

Condonación de contribuciones, al respecto, el artículo 39 fracción I, del citado Código autoriza al Ejecutivo Federal para que mediante resoluciones de carácter general pueda condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo diferido o en parcialidades, en los casos siguientes:

1. Cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte:

¹⁹² CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*. Primera Parte. 2ª Edición. Editorial Oxford. México. 2002. Pág. 248.

- a.** La situación de algún lugar o región del país;
 - b.** Una rama de actividad;
 - c.** La producción o venta de productos, y
 - d.** La realización de una actividad.
- 2.** Así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas y epidemias.

Condonación de multas; al respecto el artículo 74, dispone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción, la solicitud de condonación de multas en los términos de dicho precepto, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código. La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal. Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.¹⁹³

Por lo anterior se observa otra forma de extinguir obligaciones fiscales, es mediante la condonación, que consiste en la remisión o perdón de la deuda. Esta figura es reconocida por el Derecho Fiscal, sujeta a una regulación especial en razón del interés público, por los derechos y obligaciones que regula, ya que el derecho del sujeto activo, como un derecho de carácter público, constituye a la vez una obligación a la que no puede renunciar el órgano encargado de su cobro; cuando menos no lo puede hacer a su arbitrio, sino en los términos que disponga la ley.

Como se ve, en estos casos la finalidad es atenuar la carga tributaria en alguna región o en alguna rama de actividad, siempre en razón de la equidad; y para que opere se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- 1.** La debe otorgar el Ejecutivo Federal.
- 2.** Debe ser general.

¹⁹³ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*. Ob. Cit. Pág. 248.

3. Procede por región o rama de actividad.
4. Debe estar autorizada por la ley.¹⁹⁴

Al respecto encontramos la figura de condonación de contribuciones en nuestro Código Tributario Local, en el artículo 66, mismo que establece lo siguiente:

ARTICULO 66.- El Jefe de Gobierno mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. **Condonar** o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones, aprovechamientos y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de alguna zona del Distrito Federal, una rama de actividad o su realización, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos naturales, plagas o epidemias, y

Asimismo respecto de dicha figura, encontramos que la condonación de multas se encuentra regulada por nuestro Código Financiero Local, al amparo del artículo 75, mismo que señala lo siguiente:

ARTICULO 75.- La Secretaría podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales y administrativas, inclusive las determinadas por el propio contribuyente para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

De lo anterior encontramos que se hace referencia a condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales y administrativas, de dichos artículos encontramos otra de las formas de extinción de la obligación en materia fiscal.

¹⁹⁴ DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. Ob. Cit. Pág. 129.

8.5 LA CANCELACIÓN

El término cancelación da la idea de extinción, de la terminación de algo, lo cual regularmente no sucede con la cancelación en materia tributaria, sin embargo el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación establece que "...la cancelación procede por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios", únicos casos en que se prevé esta figura.

Al respecto el maestro Hugo Carrasco Iriarte señala que "... la cancelación del crédito fiscal, consiste en dar administrativamente de baja un crédito por incobrabilidad, porque sea insolvente el deudor y los responsables solidarios o por incosteabilidad de su cobro, a fin de depurar la cartera de créditos".¹⁹⁵

Cabe precisar que dicha figura la encontramos en nuestro Código Financiero del Distrito Federal, mismo que en su artículo 74, establece lo siguiente:

ARTICULO 74.- La cancelación de créditos fiscales, procederá cuando sea incosteable o imposible su cobro, o bien, por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios lo cual no libera a aquél y a éstos de su pago.

Del precepto en cita, se observa que la cancelación de créditos resulta ser otra forma de extinción de la obligación tributaria, en razón de la incosteabilidad o imposibilidad del cobro del crédito fiscal o en relación a la insolvencia del deudor para realizar el pago del mismo.

La cancelación generalmente se encuentra contemplada en la legislación mexicana, para no exigir el entero de una obligación fiscal, cuando resulta incobrable o incosteable su requerimiento. Se considera que un crédito es incobrable, cuando el sujeto pasivo directo o los responsables solidarios son insolventes; han muerto sin dejar bienes para garantizar dicha prestación a favor del Estado; es incosteable cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el erario público proceder a su cobro; sin embargo, las

¹⁹⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*. Primera Parte. Pág. 176.

mismas normas jurídicas estatuyen, que la cancelación de créditos fiscales no libera de esa obligación al sujeto pasivo principal y al responsable solidario; por esa razón se rechaza por algunos de que se trate de alguna forma de extinción de la obligación contributiva, puesto que si un deudor fiscal deja de ser insolvente, es localizado su paradero, y dispone de bienes, recursos e ingresos que forman parte de su patrimonio, entonces el fisco deberá exigirle en forma coactiva el entero de esa obligación.¹⁹⁶

9. DOMICILIO FISCAL

Otro de los elementos importantes en materia tributaria es el domicilio, ya que de él depende la sujeción de la persona para la aplicación de la ley y para el cumplimiento de las obligaciones.

De acuerdo con el Derecho común el domicilio es el lugar donde reside la persona con el propósito de establecerse, concepción que permite identificar la existencia de dos elementos: uno objetivo, que consiste en el hecho material de residencia, y el otro subjetivo, que deriva del propósito de establecerse precisamente en un lugar determinado.¹⁹⁷

Considerando que la norma jurídica posee un ámbito espacial de validez, que es la porción de territorio en donde puede aplicarse, resulta de vital importancia determinar qué personas quedan incluidas dentro de ese ámbito, para precisar su sujeción a la norma, así como también las autoridades que tendrán competencia en esas relaciones, y en dónde deberán cumplir con sus obligaciones los sujetos pasivos.

Así las cosas, por el domicilio de las personas podemos identificar cuales sujetos quedan comprendidos dentro de cada competencia, para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones.

En particular, la residencia de las personas físicas o morales es de vital importancia, pues de ella depende el régimen fiscal al que se ven sometidos sus ingresos

¹⁹⁶ SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 432.

¹⁹⁷ DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. Ob. Cit. Pág. 117.

en materia de impuestos; de ella depende si se tributará por la totalidad de ellos en un lugar o sólo por determinados ingresos obtenidos en un establecimiento.¹⁹⁸

En palabras de Sergio Francisco de la Garza, "... para el Derecho Tributario, el *domicilio* de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de qué autoridad pueden establecerse relaciones de carácter formal. Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la mayoría de los casos, cumplir sus obligaciones".¹⁹⁹

Tratándose a las personas físicas, se considera domicilio fiscal, de acuerdo con el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación:

a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

Por otro lado, por lo que respecta a las personas morales, el citado artículo 10, establece que se considera como su domicilio fiscal:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

¹⁹⁸ DELGADILLO GUTIERREZ, Humberto. Ob. Cit. Pág. 118.

¹⁹⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág. 537.

Como el domicilio fiscal se ha establecido para ejercer el mejor control sobre los contribuyentes habituales de tributos federales y para poder localizarlos en la forma más fácil posible, el Maestro Sergio Francisco De La Garza refiere que "...el señalamiento del domicilio debe hacerse indicando el número de la casa o edificio, tanto el exterior de la calle como el interior que corresponda al despacho o departamento, el nombre de la calle, avenida o calzada, la congregación o delegación del municipio en que se encuentre el lugar del establecimiento o residencia y la ciudad o municipalidad".²⁰⁰

El domicilio es un punto de referencia indispensable para llevar a cabo el ejercicio de derechos y obligaciones del sujeto pasivo, pero también sirve para determinar la competencia del sujeto activo, para que este pueda ejercitar sus facultades de comprobación, determinar las contribuciones omitidas, fijar las bases de liquidación respectiva, exigir el cumplimiento de una prestación tributaria y garantizar el crédito conducente, y por ello, nos permite dilucidar qué autoridad tributaria tiene atribuciones legales para cumplir con dichos actos jurídicos, ya sea de la Federación, las Entidades Federativas o los Municipios, en congruencia con los ordenamientos en la materia.²⁰¹

Dicho elemento, lo encontramos regulado por nuestro Código Financiero del Distrito Federal, mismo que en su artículo 43, señala lo siguiente:

ARTICULO 43.- Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a). El local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios, en el Distrito Federal;
- b). Cuando sus actividades las realicen en la vía pública, la casa en que habiten en el Distrito Federal;
- c). Cuando tengan bienes que den lugar a contribuciones, el lugar del Distrito Federal en que se encuentren los bienes, y
- d). En los demás casos, el lugar del Distrito Federal donde tengan el asiento principal de sus actividades.

²⁰⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. Págs. 538-540.

²⁰¹ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 397.

II. En el caso de personas morales:

- a). El lugar del Distrito Federal en el que esté establecida la administración principal del negocio;
- b). En caso de que la administración principal se encuentre fuera del Distrito Federal, será el local que dentro del Distrito Federal se ocupe para la realización de sus actividades;
- c). Tratándose de sucursales o agencias, de negociaciones radicadas fuera del territorio del Distrito Federal, el lugar de éste donde se establezcan, y
- d). A falta de los anteriores, el lugar del Distrito Federal en el que se hubiere realizado el hecho generador de la obligación fiscal.

III. Tratándose de contribuciones relacionadas con bienes inmuebles, el lugar en donde se encuentre el inmueble respectivo, a menos que el contribuyente hubiera señalado, por escrito, a la autoridad fiscal competente otro domicilio distinto, dentro del Distrito Federal.

Cuando los contribuyentes señalen como domicilio fiscal uno diferente a los establecidos en este artículo, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este Código se considera domicilio fiscal. Lo establecido en este párrafo no es aplicable al domicilio que los contribuyentes indiquen en sus promociones para oír y recibir notificaciones.

Del precepto en cita se advierte una regulación bastante amplia de lo que en nuestro Código Tributario Local se entiende por domicilio, misma que se observa se ciñe a lo establecido en la doctrina.

10. ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

El cuarto tipo de tributo, contribución o ingreso tributario del Estado, está constituido por lo que comúnmente se denomina como “contribuciones accesorias”. Sobre este particular es necesario apuntar que no se ha formulado una definición conceptual, propiamente dicha, de lo que es o significa semejante rubro tributario. Tal circunstancia obedece al hecho de que las contribuciones accesorias, como su nombre lo indica,

forman parte de los llamados “ingresos tributarios residuales”, que el Fisco suele percibir.²⁰²

Los accesorios de las contribuciones se generan, cuando una persona física y moral cuya situación coincide con el hecho generador de una contribución o de un aprovechamiento no cubre el importe principal dentro del plazo, día o momento previsto en la norma jurídica respectiva, propiciándose con ello una infracción de índole fiscal, o simplemente cuando se concede una prórroga para el pago de impuestos, derechos o contribuciones especiales.²⁰³

Tomando en cuenta los comentarios que anteceden, es dable referir que “son contribuciones accesorias los recargos, las multas, los gastos de ejecución y los demás ingresos tributarios del Estado no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales de mejoras”.

Dentro de este contexto nos encontramos con que el último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación señala que: “... los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios”.

Un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

Las consecuencias de la exigibilidad pueden llegar a afectar en forma bastante seria la economía personal de los causantes que se expongan a ella, ya que presupone una actitud de renuencia o negligencia frente al imperativo de tener que cumplir con las obligaciones tributarias y por ende da origen al ejercicio de facultades coactivas por parte del Fisco.²⁰⁴

²⁰² ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 401

²⁰³ SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 322.

²⁰⁴ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 136

Al respecto también encontramos dentro del Código Financiero del Distrito Federal en su artículo 33, lo siguiente:

ARTICULO 33.- Son **accesorios de las contribuciones** y de los aprovechamientos los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el artículo 59 de este Código, los cuales participan de la naturaleza de la suerte principal, cuando se encuentren vinculados directamente a la misma.

De lo anterior se observa que el precepto en cita, acoge lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, y a su vez lo estatuido por la doctrina en ese sentido.

10.1 MULTAS

El maestro Hugo Carrasco Iriarte establece que la multa es la "...sanción de carácter económico impuesta por infracción a una norma legal; el fin primordial de su imposición es castigar la trasgresión de las disposiciones legales, con carácter ejemplificativo e intimidatorio y no recaudatorio".²⁰⁵

Puede decirse que las multas son sanciones pecuniarias que la autoridad hacendaria impone a quienes infringen las leyes fiscales.²⁰⁶

Otorgado al Estado el derecho a percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares, debe dársele también el medio de defensa para que haga cumplir sus disposiciones. El Estado está facultado a reprimir imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar infracciones futuras. Éstas son las sanciones represivas o penas, como, por ejemplo las privativas de la libertad. Sin embargo no todas las sanciones son penas. Hay sanciones que sólo tienden a la privación de lo ilícitamente obtenido, tratando de restablecer el orden externo existente antes de la violación. Esas sanciones compensadoras no tienen carácter penal sino civil. Tienen este carácter compensatorio los llamados "**recargos**" e "**intereses**", siempre que

²⁰⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*. Segunda Parte. 2ª Edición. Editorial Oxford. México. 2002. Pág. 606

²⁰⁶ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 136

sean moderados y que simplemente compensen la pérdida sufrida; por ejemplo, los intereses semejantes a los vigentes en plaza para el caso de obtención de créditos bancarios o por saldos negativos en las cuentas corrientes de dichas instituciones.²⁰⁷

Las multas fiscales se diferencian de las sanciones meramente compensatorias porque constituyen un *plus* con respecto al restablecimiento de la situación anterior. No sólo privan al autor del fruto de su ilicitud o su equivalente, sino que también lo privan de algo suplementario con el fin de castigarlo. Es decir que en los hechos la diferencia se puede establecer por el importe de la multa.

El carácter tanto represivo como reparatorio de la multa tributaria ha sido aceptado por alguna doctrina y recibido por la jurisprudencia. En numerosos fallos, la Corte Suprema de la Nación ha puesto de manifiesto que las multas tienen un carácter de indemnización de daños, y al mismo tiempo tienen la finalidad de castigar a los infractores.²⁰⁸

A decir de Narciso Sánchez Gómez, "... las multas son las sanciones de carácter pecuniario que fincan las autoridades fiscales y administrativas a los infractores de las leyes y los reglamentos de la misma naturaleza."²⁰⁹

Por su parte, la autora Margarita Lomelí Cerezo, afirma que la multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente las multas no se establecen con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales.²¹⁰

²⁰⁷ VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit. Pág. 548.

²⁰⁸ Ibidem. Pág. 549.

²⁰⁹ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 322.

²¹⁰ LOMELÍ CERESO, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. Editorial Porrúa. México. 1997. Págs. 169-170.

10.2 RECARGOS

En palabras del maestro Hugo Carrasco Iriarte, se entiende que los recargos consisten en "... el pago que se hace al fisco como indemnización por falta de pago oportuno".²¹¹

Por su parte, el maestro Héctor B. Villegas refiere que anteriormente en la legislación argentina se planteó una polémica respecto a la naturaleza jurídica de los entonces llamados "recargos". Algunos teóricos sustentaron que los recargos eran de naturaleza civil; otros opinaron que eran accesorios del impuesto; alguna resolución jurisprudencial sostuvo que el recargo tenía una naturaleza *sui generis*. Por último, la doctrina y jurisprudencia predominantes en el país asignaron a los recargos el carácter de una sanción penal.²¹²

Al reformarse la ley argentina, se sustituyó el término "**recargo**" por el de "**interés**", a parte de otras variaciones cuyo inequívoco propósito fue el de asignar a la sanción el carácter de interés civil de tipo resarcitorio, y no de sanción penal. Como consecuencia de ello, es ahora un resarcimiento o indemnización por el atraso en el pago. A su vez, la sanción mencionada es diferente del llamado "interés punitivo", que rige para los supuestos de ejecución fiscal.²¹³

Los recargos son ingresos que percibe el Estado por concepto de indemnización al fisco, por enterar en forma extemporánea un tributo, o simplemente por otorgarse una prórroga para el entero del mismo, y también se aplican como un accesorio de los aprovechamientos en aquellos casos que así lo estatuyan los preceptos jurídicos en la materia.²¹⁴

Asienta la distinguida autora Margarita Lomelí Cerezo, que "... contrariamente a la multa, los recargos que se causan por la falta o mora en el pago de una prestación

²¹¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionario de Derecho Fiscal. Segunda Parte. Pág. 760.

²¹² VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit. pág. 384.

²¹³ Ibidem. Págs. 84-85

²¹⁴ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 322.

tributaria, sí tiene un fin reparatorio del daño producido al fisco por la falta de pago oportuno, como unánimemente reconoce la doctrina.²¹⁵

Los recargos suelen definirse como una especie de intereses moratorios que se cobran a los sujetos pasivos en los casos de pago extemporáneo de un tributo.²¹⁶

Los recargos tienen, en principio, el mismo origen que la práctica comercial de cobrar intereses al deudor que se ha demorado en el pago de sus obligaciones pecuniarias. Dicho en otras palabras, los recargos derivan del perjuicio que se le causa a un acreedor, en este caso el Fisco, al no cubrirse a tiempo las sumas a las que tiene derecho, impidiéndole así la libre e inmediata disposición del dinero que se le adeuda y enfrentándolo además a las consecuencias que se derivan de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda que suele ocurrir por el simple transcurso del tiempo.

El Código Fiscal de la Federación habla de recargos como la indemnización que paga el deudor que recibe la concesión de la prórroga o de aplazamiento, con lo que viene a utilizarse el mismo vocablo para estos intereses y para los que se producen *ex lege* por la simple mora del deudor en el pago de una deuda o contribución. Se considera conveniente usar diferentes vocablos para los dos tipos de indemnizaciones, por razón de que son jurídicamente distinguibles por varios aspectos, pero sobre todo por la diversidad de presupuestos, en los recargos; la simple mora o retardo en el cumplimiento de la obligación, y en los intereses por prórroga o aplazamiento del acto administrativo que los autoriza.²¹⁷

La regulación de los recargos en materia federal, se encuentra en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, mismo que señala lo siguiente:

Artículo 21.- Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse **recargos** en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el

²¹⁵ LOMELÍ CERREZO, Margarita. Ob. Cit. Pág. 172.

²¹⁶ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 136

²¹⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág. 466.

período a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

... ..

Las autoridades fiscales podrán condonar total o parcialmente los recargos derivados de un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas, siempre que dicha condonación derive de un acuerdo de autoridad competente sobre las bases de reciprocidad, con las autoridades de un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, y dichas autoridades hayan devuelto el impuesto correspondiente sin el pago de cantidades a título de intereses.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.

A su vez en el Código Financiero del Distrito Federal encontramos que dicha figura se regula en el artículo 64, mismo que establece lo siguiente:

ARTICULO 64.- La **falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo** a que se refiere el artículo 61 de este Código, dará lugar a que el crédito sea exigible, y deberán pagarse **recargos en concepto de indemnización a la Hacienda Pública del Distrito Federal por la falta de pago oportuno**. Dichos recargos se calcularán conforme a una tasa que será 30% mayor de la que establezca la Asamblea en la Ley de Ingresos, para el caso de pago diferido o en parcialidades.

De dicho precepto en cita se observa que el legislador contempló la figura de los recargos como una indemnización al Fisco local, por la falta de pago oportuno de los créditos fiscales, teniéndose así que los recargos son accesorios de las contribuciones.

10.3 GASTOS DE EJECUCIÓN

Cuando se instaura el procedimiento económico-coactivo, el Fisco incurre en diversas erogaciones (honorarios de ejecutores, publicación de convocatorias, transporte de los bienes embargados, etc.), cuyo monto debe ser cargado al causante remiso que por su incumplimiento da origen a esta situación, en adición a los impuestos, derechos o contribuciones especiales, recargos y multas que adeude, a fin de que la percepción de la Hacienda Pública resulte libre de esta clase de gasto, como lo está cuando el sujeto pasivo entera los tributos voluntariamente y dentro del plazo legal respectivo.²¹⁸

Los gastos de ejecución son las erogaciones efectuadas por las autoridades fiscales con motivo de la iniciación de un procedimiento administrativo de ejecución, y los cuales deben ser reembolsados por el deudor de un tributo o de un aprovechamiento, en la forma, términos y modalidades previstas en la legislación relativa, respetándose la legalidad en su aplicación.²¹⁹

La relación fiscal de gastos de ejecución es la que se establece entre el público acreedor y los sujetos pasivos por deuda ajena o por deuda propia y los garantes que tiene como contenido el reembolso a la Administración Fiscal de todos los gastos realizados por ésta al desarrollar el procedimiento de ejecución para el cobro de una prestación fiscal.²²⁰

Su naturaleza es fiscal, por consistir en un ingreso público, pero no de naturaleza tributaria puesto que se trata de reembolsar gastos realizados en el procedimiento de ejecución, y no en el pago de sus contribuciones.

En el ámbito federal encontramos que la regulación del pago de gastos de ejecución se encuentra establecida en el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra refiere:

Artículo 150.- Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las

²¹⁸ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 136-137

²¹⁹ SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 324.

²²⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. Pág. 475.

personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del Artículo 151 de este Código.

II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los Artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código.

III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a \$260.00, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de \$41,350.00.

Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V, de este Código, que comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones, de cancelaciones o de solicitudes de información, en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios, los devengados por concepto de escrituración y las contribuciones que origine la transmisión de dominio de los bienes inmuebles que sean adjudicados a favor de la Federación en los términos de lo previsto por el artículo 191 de este Código, y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen a los bienes que sean objeto de remate.

Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación.

Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán al establecimiento de un fondo revolvente para gastos de cobranza, para programas de fomento con el público en general del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines. El destino de estos ingresos será con

independencia del presupuesto que tengan asignado las autoridades fiscales federales.

Cuando las autoridades fiscales ordenen la práctica de un avalúo, y éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.

El maestro Sergio Francisco De la Garza señala que "...se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41, fracción II y 141 fracción V del Código Fiscal de la Federación que únicamente comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de inscripciones o cancelaciones en el Registro Público que corresponda, los erogados por la obtención el certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios".²²¹

Los honorarios de los ejecutores, depositarios y peritos, en proporción de un 2% del crédito fiscal por cada una de las diligencias que a continuación se señalan:

1. Por el requerimiento de pago, con el que se inicia el procedimiento de ejecución, de acuerdo con el primer párrafo del artículo 151 de Código Fiscal de la Federación;
2. Por la diligencia de embargo, incluyendo el señalado en la fracción II del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación; y
3. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fiscal federal.

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a una vez el salario mínimo general diario de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, se cobra esa cantidad, en vez del 2% del crédito. En ningún caso los gastos de ejecución por cada una de las diligencias a que se refiere el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, excluyendo las erogaciones extraordinarias, podrán exceder la cantidad

²²¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. Págs. 475- 476

equivalente a un salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año.

Encontramos que los gastos de ejecución se regulan también por el Código Financiero del Distrito Federal, en su artículo 625, mismo que establece lo siguiente:

ARTICULO 625.- Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas **al pago de los gastos de ejecución**, que se calcularán conforme a lo siguiente:

I. Por la notificación de requerimiento para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, de cuyo posterior cumplimiento se derive el pago extemporáneo de prestaciones fiscales, y por las diligencias de requerimiento de pago, el 2% de las contribuciones o aprovechamientos omitidos, por cada una de las diligencias, y

II. Por el embargo, la extracción de bienes muebles, la notificación en que se finque el remate de bienes, la enajenación fuera de remate o la adjudicación al fisco, el 2% del monto de la contribución o aprovechamientos omitidos, por cada una de dichas diligencias, con independencia de los gastos de ejecución extraordinarios que correspondan.

Cuando en el caso de las fracciones anteriores, los porcentajes señalados sean inferiores a \$164.00, se cobrará esta cantidad en lugar del 2% del monto de las contribuciones o aprovechamientos omitidos.

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las relativas a la inscripción de inmuebles, podrán exceder de \$29,220.00.

Asimismo, **se pagarán los gastos de ejecución**, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en el artículo 52, fracción V, de este Código; se consideran gastos de ejecución extraordinarios, entre otros, los siguientes: los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigación, los que se originen por la inscripción, cancelación o anotación de embargos en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio, según corresponda, conforme a las cuotas vigentes a la fecha en que se lleve a cabo la inscripción, cancelación o anotación referida, los erogados por la obtención del certificado de libertad de gravamen, los honorarios de los depositarios, interventores y de los peritos, así como los honorarios de las personas

que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios.

Los **gastos de ejecución se determinarán por la autoridad recaudadora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales**, salvo que se interponga el recurso de revocación.

Todo ingreso proveniente de **gastos de ejecución será recaudado por las autoridades fiscales** y con los que se cobren por la notificación de requerimiento para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales y por las diligencias de requerimiento de pago y embargo, que tienen el carácter de ordinarios, se establecerán fondos de productividad para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, siempre y cuando haya quedado firme el crédito. El Gobierno del Distrito Federal informará expresamente y de manera trimestral a la Asamblea del estado que guardan dichos fondos, así como la utilización detallada de los mismos.

Del precepto en cita encontramos la regulación de los gastos de ejecución en el marco jurídico local, lo cual resulta muy importante pues a través de los mismos se hacen efectivos los adeudos fiscales a favor de la Hacienda Pública del Distrito Federal, lo que trae como resultado que se puedan sufragar los gastos públicos de la Ciudad de México.

CAPITULO III

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES.

El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes establecen. No es posible pensar en que la autoridad, por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio.

Es por ello que, del análisis a las disposiciones constitucionales, los estudiosos del derecho han derivado una serie de reglas básicas, las cuales deben observar las autoridades, tanto legislativas como administrativas, el ejercicio de sus funciones. Estas reglas básicas, por tener su origen en la norma fundamental de nuestro sistema jurídico, se conocen como *principios constitucionales de la tributación*.²²²

El derecho fiscal se caracteriza por ser la rama del Derecho Público, que con apoyo en la Constitución, afecta directamente contra la economía de los particulares, en bien del interés público, por lo que las disposiciones u ordenamientos que lo conformen deben tener como límite o marco de referencia, el que la Constitución Política Federal señale.

Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan la guía suprema de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicha compilación deben reflejarlo y respetarse en todo momento, ya que de lo contrario se puede caer en la inconstitucionalidad de los actos de autoridad y de las mismas leyes, y por lo tanto carecerían de validez jurídica, y ante ello los afectados, están en su derecho de hacer valer los medios de defensa previstos en la legislación conducente, como son, los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo, para evitar de esta manera la aplicación indebida de

²²² DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. 3ª Edición. Editorial Limusa. México. 1990. Págs. 70-71.

normas o actos que contravengan los principios rectores de la potestad tributaria y la vigencia de las garantías individuales.

El conocimiento de los principios constitucionales al fijar la actividad tributaria del Estado, permitirá conocer su contenido, el alcance y la órbita de acción de la legislación fiscal federal, estatal y municipal, así como del Distrito Federal, y sobre todo para exigir en la vida práctica la congruencia de ésta con los mandatos de nuestra Ley Suprema, en aras de preservar el espíritu del Constituyente.²²³

7. Principio de Proporcionalidad

Previo a exponer lo relativo al concepto y alcances del principio de proporcionalidad en materia tributaria, resulta oportuno señalar los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República, que en forma precisa se justifica en la siguiente tesis pronunciada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que establece lo siguiente:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.²²⁴...la asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con

²²³ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Págs. 141 y 142.

²²⁴ Registro No. 389840. Localización: Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar Fuente: Apéndice de 1995. Tomo I, Parte HO. Página: 358. Tesis: 387 Jurisprudencia Materia(s): Constitucional.

proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o. del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "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". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria", el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art. 31.- Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes

orgánicas respectivas. III. 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". El Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano 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, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 80., 339 y 340). Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

El fundamento del principio en cuestión, se encuentra contemplado en la fracción IV del artículo 31, de nuestra Constitución Federal que a la letra dice:

“Son Obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera **proporcional** y equitativa que dispongan las leyes.”

Ahora bien, el concepto de proporcionalidad, en un aspecto general, puede decirse que es la relación de conformidad que existe entre el todo y cada una de las partes o de cosas relacionadas entre sí. En el derecho tributario, este principio exige que la carga impositiva derivada de los gastos públicos se ajuste a la capacidad contributiva de los obligados. Condiciones de validez constitucional de las contribuciones cuyo fin es que la imposición sea justa en relación a la capacidad económica de los contribuyentes singularmente considerados.²²⁵

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha definido mediante criterio jurisprudencial, el alcance del principio de proporcionalidad en materia tributaria, como se señala a continuación:

“La **proporcionalidad** radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.”²²⁶

Este criterio de interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no ha permanecido inmutable en el tiempo, sino que el mismo ha variado de acuerdo a las distintas épocas, por lo cual a continuación y a forma de retrospectiva, se citan las diversas opiniones de destacados doctrinarios en nuestra materia.

²²⁵ Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo VII. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México 1984. Pág. 271.

²²⁶ Séptima Época, Instancia: Pleno Fuente: Apéndice de 1995. Tomo I, Parte SCJN Página: 171 Tesis: 170. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional. <http://www.scjn.gob.mx>.

El doctor Ortega Maldonado, dice al respecto en su libro de Derecho Tributario Mexicano, que la Suprema Corte, se enfrentó a dos problemas para resolver sobre este principio de Proporcionalidad de las Contribuciones.

El primer problema que explica el doctor, es el referente a precisar si era competente para conocer de los amparos que se presentaban con motivo de la violación al artículo 31, fracción IV, pues este artículo se haya fuera del capítulo de las garantías individuales, al principio sostuvo su incompetencia.

A continuación se transcribe la tesis que resume el argumento señalado²²⁷:

“... El remedio de los impuestos ruinosos o exorbitantes... no es atribución del Poder Judicial Federal, sino del pueblo mismo, mediante el sufragio para elegir legisladores patriotas que cuiden los intereses generales, procurando la convivencia normal y progresiva de la comunidad”.

No fue sino hasta 1925, cuando Aurelio Maldonado señaló que: “...Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y la equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí esta 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 constitucionales...”²²⁸

En la actualidad observamos la siguiente jurisprudencia²²⁹, que confirma el criterio anterior:

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.

Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de

²²⁷ Quinta época, Tomo I, Pág. 809, Álvarez Icaza, Ignacio, 17, diciembre de 1917.

²²⁸ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Primer curso de Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México 2004. Pág. 225.

²²⁹ Registro No. 389838; Localización: Sexta Época; Instancia: Pleno; Fuente: Apéndice de 1995. Tomo I, Parte HO. Página: 357. Tesis: 385. Jurisprudencia. Materia(s): Constitucional.

amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo.

El segundo problema que tuvo la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue el de determinar si el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal contenía uno o dos principios que dieran lugar a violaciones diferentes. El Dr. Ortega Maldonado, comenta que al principio la Suprema Corte se pronunció por la primera teoría, es decir en la que se inclinaba por reunir en un solo principio (el de generalidad de los impuestos) la proporcionalidad y la equidad, posteriormente prefirió mantenerse ajeno a la controversia y en últimas fechas ha sostenido el criterio opuesto, en el que se sostiene que la proporcionalidad y la equidad en las contribuciones son conceptos diferentes.²³⁰

Actualmente tenemos una tesis jurisprudencial²³¹, que nos explica ampliamente, lo anterior.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio

²³⁰ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Ob. Cit. Pág. 227.

²³¹ Registro No. 389623. Localización: Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo I, Parte SCJN. Página: 171. Tesis: 170 Jurisprudencia Materia(s): Constitucional.

se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.²³²

Consideraciones sobre el principio de proporcionalidad

Es de señalar, que este principio de proporcionalidad al igual que el de equidad, es muy importante, pues constituye uno de los requisitos esenciales de los impuestos, más aún la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido entre sus tesis una, en que se reconocen estos, requisitos.

A continuación señalaremos la siguiente tesis²³³ en la que se establece lo antes expresado:

IMPUESTOS, REQUISITOS DE LOS. 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 todos los factores económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta, para ajustar esos impuestos a la Constitución Federal. Los Poderes Federales no tienen capacidad

²³²<http://www.scjn.gob.mx>.

²³³ Registro No. 395292. Localización: Quinta Época. Instancia: Pleno Fuente: Apéndice al Tomo LXXVI. Página: 812 .Tesis: 500. Jurisprudencia Materia(s): Administrativa.

para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos que decretan los Estados.

En cuanto a la naturaleza de la proporcionalidad de los impuestos, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación²³⁴, ha sentenciado lo siguiente:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. EI impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción... "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción

8. Principio de Generalidad

Sobre el tema, el maestro Hugo Carrasco Iriarte nos señala que, dicho principio radica en que "...la ley debe abarcar a todas las personas cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal".²³⁵

Al respecto el autor Emilio Margáin, refiere que el hecho de que "...el impuesto sea **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 aquéllas que carezcan de capacidad contributiva entendiéndose que posee

²³⁴ Registro No. 389840. Localización: Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar Fuente: Apéndice de 1995. Tomo I, Parte HO. Página: 358. Tesis: 387 Jurisprudencia Materia(s): Constitucional.

²³⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. 5ª Edición. Editorial IURE. México. 2006. Pág. 29.

capacidad contributiva, cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista”.²³⁶

9. Principio de Equidad

El principio de equidad implica la valoración lógica jurídica de la persona frente al derecho. Para determinar la procedencia de la equidad es conveniente considerar a la justicia porque aquella resulta ser su esencia. Así tenemos como lo señala Radbruch que “...la pauta axiológica del derecho positivo y meta del legislador es la justicia. La justicia es un valor absoluto, como la verdad, el bien o la belleza; un valor que descansa, por tanto, en sí mismo, y no derivado de otro superior”²³⁷.

Al respecto resulta importante distinguir:

1) La justicia como virtud, es decir, “...como cualidad personal (como cualidad, por ejemplo, del juez justo), la *justicia subjetiva*, y la justicia como propiedad de una relación entre personas (la cualidad, por ejemplo, del precio justo), la *justicia objetiva*. La justicia subjetiva es la intención dirigida a la realización de la justicia objetiva, y es a ésta lo que la veracidad es a la verdad. La justicia objetiva constituye, por tanto, la forma primaria y la justicia subjetiva la forma secundaria de la justicia. La justicia objetiva es la única que aquí nos interesa”²³⁸.

Asimismo resulta indispensable diferenciar:

2) La justicia a tono con las exigencias del Derecho positivo, “...que es la *juricidad*, y la justicia como la idea del Derecho anterior y superior a la ley, o sea la *justicia en sentido estricto*. La primera es la justicia del juez; la segunda, la justicia del legislador. Esta justicia en sentido estricto es la que aquí nos interesa”²³⁹.

²³⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Pág. 25.

²³⁷ RADBRUCH, Gustav. *Introducción a la Filosofía del Derecho*. 3ª Edición. Editorial Fondo de Cultura Económica. Colección Breviarios. México, 1965. Págs. 31 y 32.

²³⁸ RADBRUCH, Gustav. Ob. Cit. Pág. 31

²³⁹ Idem.

“La médula de la justicia es la idea de *igualdad*. Desde Aristóteles, se distinguen dos clases de justicia, en cada una de las cuales se plasma bajo una forma distinta el postulado de la igualdad: *La justicia conmutativa* representa la igualdad absoluta entre una prestación y una contraprestación, por ejemplo, entre la mercancía y el precio, entre el daño y la reparación, entre la culpa y la pena. *La justicia distributiva* preconiza la igualdad proporcional en el trato dado a diferentes personas, por ejemplo, el reparto entre ellas de los tributos fiscales con arreglo a su capacidad de tributación, su promoción a tono con su antigüedad en el servicio y con sus méritos. La justicia conmutativa presupone la existencia de dos personas jurídicamente equiparadas entre sí; la justicia distributiva, por el contrario, presupone tres personas, cuando menos: una persona colocada en un plano superior y que impone cargas o confiere beneficios a dos o más subordinadas a ella. Si consideramos el Derecho privado como el Derecho entre personas equiparadas y el Derecho público como el que rige entre personas supraordinadas y subordinadas, tendremos que la justicia conmutativa es la justicia propia del Derecho privado y la distributiva la característica del Derecho público. La equiparación jurídica propia del Derecho privado es el resultado de un acto de justicia distributiva, pues para que la justicia conmutativa pueda llegar a aplicarse es necesario que se les reconozca capacidad jurídica igual a las personas interesadas en ella. Por donde la justicia distributiva, el *suum cuique*, es la forma primaria, y la justicia conmutativa una forma derivada de la justicia”.²⁴⁰

Se ha dicho y, no sin razón, que cuando la justicia se proyecta sobre un caso concreto y una persona determinada, se está frente a la equidad. Por otra parte, a la equidad se le identifica con la igualdad jurídica que “... *es la posibilidad de que gozan las personas que se encuentran colocadas en un supuesto legal determinado de adquirir los mismos derechos y contraer las mismas obligaciones, es decir, de ser tratadas de la misma manera*”.²⁴¹

La equidad tributaria se encuentra consagrada en la fracción IV, del artículo 31 constitucional, mismo que ya sido referido en párrafos precedentes, al respecto se puede observar el principio de equidad de manera positiva, en el entendido de que todas las personas que tienen la obligación de contribuir al gasto público, deberán hacerlo de

²⁴⁰ RADBRUCH, Gustav. Ob. Cit. Pág. 32.

²⁴¹ *Las Garantías de Igualdad*. Colección Garantías Individuales. Número 3. Segunda reimpresión. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 2004. Pág. 10.

acuerdo a la situación jurídica o de hecho prevista por la ley, lo que significa que "... habrá equidad en el pago de impuestos cuando el legislador reconozca desigualdades que surgen de situaciones de hecho en que se encuentren los gobernados. La situación que algunos de éstos guardan les impide pagar impuestos de la manera en que lo podrían hacer otros".²⁴²

En relación al tema que nos ocupa, el doctrinario Luis Manuel Pérez de Acha, considera que "...el principio de equidad tributaria tutelado por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal no sólo debe verse referido al tema de las exenciones fiscales, sino en general al otorgamiento de beneficios a un sector de contribuyentes que, por ese motivo se constituyen en titulares de privilegios impositivos de los que no gozan todos los sujetos. Estos privilegios pueden consistir en la concesión de exenciones totales en el pago de los tributos; pero también pueden traducirse en el otorgamiento de una deducción particular, en la reducción parcial de la carga tributaria a través de la determinación de una base gravable inferior o de la aplicación de tasas o tarifas impositivas menores, o bien por la liberación de ciertas obligaciones de carácter formal".²⁴³

Un derecho fundamental de todos los mexicanos lo es a la igualdad jurídica, es decir, a no soportar un *perjuicio o una falta de beneficio desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos*".²⁴⁴

Asimismo, la jurisprudencia le ha dado un tratamiento importante al principio de equidad en materia tributaria, entre otras en las siguientes tesis jurisprudenciales:

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo

²⁴² *Las Garantías de Igualdad*. Colección Garantías Individuales. Número 3. Segunda reimpresión. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 2004. Pág. 135.

²⁴³ PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel. *Configuración Normativa de la Inequidad Tributaria*. Revista Lex Difusión y Análisis, 3era. Época; Año IV; agosto 1998; número 38. Pág. 31.

²⁴⁴ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús *El principio de Equidad Tributaria* (una propuesta metodológica para su efectiva aplicación) Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Pág. 67.

anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.²⁴⁵

EQUIDAD TRIBUTARIA. EL CUMPLIMIENTO DE ESE PRINCIPIO DEBE ANALIZARSE CONFORME A LA LEGISLACIÓN VIGENTE EN UNA MISMA ÉPOCA.

El principio de equidad tributaria que se consagra en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un tributo, quienes deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones o plazos de pago. Ahora bien, ese principio debe analizarse en un ámbito temporal de validez de las normas tributarias, es decir, durante la vigencia de los preceptos que regulan un impuesto y sus condiciones de pago, pues de otro modo, si se intenta comparar un precepto vigente con otro que ya no lo está, no podría considerarse que los sujetos del impuesto están sometidos a un tratamiento distinto, sino únicamente que la hipótesis en que se ubican tenía atribuida una consecuencia y luego otra, lo cual puede justificarse, entre otras causas, por el cambio de la situación económica y social del país o el estímulo de una rama industrial, comercial o cultural.²⁴⁶

RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XI, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS TRABAJADORES DE LA FEDERACIÓN Y DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS RESPECTO DE LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DE LA INICIATIVA

²⁴⁵ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo. V, junio de 1997, tesis P./J. 41/97. Pág. 43; CD-ROM IUS: 198403.

²⁴⁶ *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Novena Época, Tomo. IX, mayo de 1999, tesis 2ª. LVI/99, Pág. 503; CD-ROM IUS: 194061.

PRIVADA. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en múltiples criterios, ha sostenido que el aludido principio constitucional radica, medularmente, en la igualdad ante la misma ley fiscal de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, quienes, en consecuencia, deben recibir un mismo trato, lo que implica que las normas tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos de gravamen que se ubiquen en una situación diversa; en otros términos, el principio de equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que para ello haya una justificación objetiva y razonable, por lo que el valor superior que persigue consiste en evitar que existan normas que, destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican en situaciones dispares; además, el propio Máximo Tribunal de la República ha sostenido que para cumplir con el citado principio, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, es decir, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales. Acorde con lo antes expuesto, el artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al otorgar una exención ilimitada a los trabajadores al servicio de la Federación y de los Estados respecto de los ingresos que obtengan por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, restringiendo a treinta y quince días de salario mínimo, respectivamente, la exención concedida a los demás trabajadores asalariados por la obtención de los mismos ingresos, toda vez que da un trato distinto a sujetos del tributo que se ubican en una misma situación, es decir, establece un régimen fiscal de exención distinto para los trabajadores al servicio del Estado y de las entidades federativas, sin que exista en la propia ley, en la exposición de motivos o en los dictámenes correspondientes de la discusión de dicha ley una justificación objetiva y razonable. Lo anterior se corrobora con el hecho de que ambos tipos de trabajadores son personas físicas que obtienen ingresos, en efectivo, regulados por el capítulo I del título IV de la ley citada, relativo a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; obtienen el mismo tipo de ingreso: gratificaciones; experimentan modificación patrimonial positiva, al percibir ingresos derivados de gratificaciones y tienen derecho a las mismas deducciones personales, de manera que al encontrarse en la misma hipótesis de causación, en principio, deben estar sometidos al mismo régimen tributario, por lo que si la ley de la materia no contempla, en ninguno de sus apartados, un

grupo o categoría especial en la que hubiere ubicado a los trabajadores al servicio del Estado y de las entidades federativas, éstos se encuentran, esencialmente, en igualdad frente a la ley tributaria, con los demás trabajadores asalariados.²⁴⁷

10. Principio de Legalidad

Este principio es esencial en todas las actividades tributarias del Estado, al sostener sus funciones, actos, operaciones o tareas que tienen encomendadas, deben estar debidamente fundadas y motivadas para darle seguridad a los particulares a quienes les dirigen sus determinaciones, resoluciones o acuerdos, pues es el hilo conductor de la vida de México, tal como lo estatuye el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece: "... nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento..."²⁴⁸

Este principio tiene su origen en el "principio de legalidad constitucional", consagrado como garantía individual en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consiste en que *las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite*.

En efecto, "El principio de legalidad...es un instituto de carácter constitucional que constituye el eje de las relaciones entre el poder legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas, que persigue precisamente excluir para ciertas materias la posibilidad de normación por vía distinta de la legislativa."²⁴⁹

Al respecto, el célebre autor español Ferreiro Lapatza señala que "...El rango de la Ley, la fuerza de la Ley, en nuestro ordenamiento, como en todos aquellos que tratan de organizar una democracia pluralista de acuerdo con el principio de la división de poderes, deriva, insistimos, de que ella es la expresión más genuina y representativa de la voluntad

²⁴⁷ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XVI, diciembre de 2002, Tesis P./J.50/2002,p.6; CD-ROM IUS: 185332.

²⁴⁸ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Pág. 144.

²⁴⁹ PÉREZ ROYO, Fernando. *Fundamentación y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria en Hacienda Pública Española*. Número 14, 1972. Págs. 207-208.

popular. La Ley representa la voluntad de autonormación de una colectividad que no reconoce otros poderes que los que emanan del conjunto de los ciudadanos que forman parte de ella.”²⁵⁰.

Para el célebre administrativista español Eduardo García de Enterría, “...el principio de legalidad de la Administración se expresa en un mecanismo técnico preciso: la legalidad atribuye potestades a la Administración precisamente. La legalidad otorga facultades de actuación, definiendo cuidadosamente sus límites, apodera, habilita a la Administración para su acción confiriéndole al efecto poderes jurídicos. Toda acción administrativa se nos presenta así como ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley y por ella delimitado y construido. Sin una atribución legal previa de potestades la Administración no puede actuar, simplemente.”²⁵¹.

En cuanto al tema de la legalidad tributaria propiamente, el autor español Fernando Pérez Royo²⁵² opina que: “...se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de separación de poderes. En cuanto a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes. *No taxation without representation* es un lema clásico del parlamentarismo inglés, que suele repetirse a este respecto. Igualmente puede citarse la Declaración Francesa de Derechos del Hombre y del Ciudadano, que habla del derecho de aprobar la contribución por sí mismos o a través de representantes”.

Así entonces, “El principio de legalidad... en el campo tributario trata de garantizar esencialmente la exigencia de autoimposición, es decir, el que sean los propios ciudadanos a través de sus representantes quienes determinen el reparto de la carga tributaria y, en consecuencia, los tributos que a cada uno de ellos se le pueden exigir.”²⁵³

Coinciden con esta opinión los autores españoles José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González al señalar que el papel atribuido al principio de legalidad consiste en

²⁵⁰ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. Volumen I. Primera Parte. 21º ed. Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A. Madrid, 1999. Pág. 49.

²⁵¹ GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNÁNDEZ Rodríguez, T. R. *Curso de Derecho Administrativo*. Volumen I. Editorial Civitas. Madrid, 1993. Pág. 429.

²⁵² PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. 10º Edición. Editorial Civitas. España, 2000. Pág. 40.

²⁵³ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Ob. Cit. Pág. 51.

“...impedir la ingerencia del Gobierno en esta materia más allá de los límites previstos por la representación nacional.”²⁵⁴

Ahora bien, el principio de legalidad tributaria aparece en el diverso 31, fracción IV, que a pesar de no encontrarse en el capítulo de garantías individuales es considerado como una de ellas²⁵⁵, al señalar en su la parte final que debe contribuirse a los gastos públicos “de la manera proporcional y equitativa *que dispongan las leyes*.”

En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, se está haciendo referencia a la llamada “piedra angular” de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino –adoptado por analogía del derecho penal– “*nullum tributum sine lege*” (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su sesión privada celebrada el trece de julio de mil novecientos noventa y nueve, aprobó con el número 77/1999, la siguiente tesis jurisprudencial:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.

²⁵⁴ PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario I*. Editoriales de Derecho Reunidas, S. A. Madrid, 1975. Pág. 46.

²⁵⁵ Comisión Nacional para la Celebración del 175 Aniversario de la Independencia Nacional y 75 Aniversario de la Revolución Mexicana. *Congreso Constituyente, 1916-1917, Diario de Debates*; edición facsimilar. México, 1985. Págs. 683 y 684.

Ahora bien, por lo que se refiere al contenido de este principio, existe unanimidad, tanto en la doctrina nacional, como extranjera, al considerar que la ley debe establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, a saber, sujeto, objeto, base, tasa y tarifa, mientras que algunos otros autores consideran las exenciones, infracciones y sanciones, mientras que el propio Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido mediante criterio jurisprudencial que la época de pago también constituye un elemento esencial del tributo.

En este sentido, el principio de legalidad aquí descrito implica lograr la certidumbre que todo estado de Derecho persigue y, por ende, la seguridad jurídica que la materia impositiva requiere, en tanto que todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de las autoridades encargadas de su administración y recaudación. Lo anterior, coincide con lo sostenido por Adam Smith al escribir sobre el principio de certidumbre en la imposición²⁵⁶.

Al respecto, el Magistrado de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Guillermo Domínguez Belloc sentencia que "...para que éste principio (legalidad tributaria) sea cabalmente cumplido, debe señalarse con claridad en la ley que establece el tributo, los elementos esenciales del mismo, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, a fin de evitar el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular."²⁵⁷

De igual forma, resulta aplicable la siguiente Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo 91-96, primera parte, página 173, de la Séptima Época (mismo que coincide con el criterio de la Segunda Sala de dicho Tribunal, pero de la Quinta Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo CIII, página 1671):

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31

²⁵⁶ "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona (...)". SMITH, Adam. *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las Naciones*. [Trad. Gabriel Franco], 2ª Edición. Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 2002. Pág. 727.

²⁵⁷ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. *La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000*. México, 2001. Págs. 783 y 784.

constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Derivado de lo hasta aquí expuesto y en concordancia con lo resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, podemos concluir que el principio de legalidad tributaria es una garantía esencial según la cual no sólo se requiere que todo gravamen sea sancionado por una ley material y formalmente entendida, que emane del Poder Legislativo y conforme al procedimiento que la propia Constitución contempla para su formulación, sino que es preciso que se ostenten con claridad y certeza todos los elementos del tributo.

Por su parte el Magistrado Hugo Carrasco Iriarte nos señala que el Principio de Legalidad Tributaria "... consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o

resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Es decir que los agentes fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite”.²⁵⁸

11. Principio de Vinculación al Gasto Público

Debe tenerse presente que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone que todos los mexicanos se encuentran obligados al pago de contribuciones, estableciéndose que la contribución deberá destinarse al gasto público, es decir, solo se justifica que el Estado en ejercicio de su potestad tributaria imponga impuestos, en la medida en que los ingresos obtenidos se destinan al gasto público, por lo cual para la validez constitucional de un impuesto, el mismo debe de cumplir con tres requisitos, a saber: que sea proporcional, equitativo y que se destine al gasto público. Lo anterior ha sido reconocido por el Poder Judicial de la Federación al emitir la tesis²⁵⁹ que establece lo siguiente:

IMPUESTOS, CONSTITUCIONALIDAD DE LOS (LEGISLACION DE GUERRERO). La tesis jurisprudencial 541 del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación publicado en 1955, que dice: "IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos", es de indiscutible aplicación tratándose del artículo 3o., fracción III, de la Constitución del Estado de Guerrero, ya que concuerda fundamentalmente con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Al respecto, el jurista Adolfo Arrijo Vizcaíno, considera lo siguiente:

“Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben

²⁵⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. Pág. 31.

²⁵⁹ Tesis aislada. Sexta Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: Primera Parte, XXXV. Tesis: Página: 68. No. Registro: 258,386.

representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas.”²⁶⁰

Para el referido autor, el gasto público se encuentra íntimamente relacionado con los servicios públicos que presta el Estado. En sentido similar se pronuncia el jurista Narciso Sánchez Gómez, quien señala lo siguiente:

“El gasto público tiene sentido social y un alcance de interés colectivo, de tal manera que todo lo recaudado por concepto de impuestos, derechos y contribuciones especiales, siempre debe ir enfocado a la atención de necesidades o demandas de la población, relacionadas con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos, contenidos fundamentalmente en el presupuesto de egresos que haya sido aprobado por el Poder Legislativo.”²⁶¹

Por su parte el autor Valdés Costa considera que el gasto público implica “En principio, lo recaudado por impuestos está destinado a los gastos generales corrientes del Estado, previstos en el presupuesto o en leyes complementarias especiales.”²⁶²

Los autores citados con antelación, son ecuanímes al señalar que por gasto público debe de entenderse aquél que realiza el Estado en la prestación de servicios públicos, la construcción de obras de beneficio social, o el realizado para solventar requerimientos de la colectividad.

Ahora bien, en este punto se considera necesario tener presente el criterio emitido por el Poder Judicial de la Federación²⁶³, en los que se analiza el alcance y significado del término “gasto público”, criterios que se transcriben a continuación:

GASTO PÚBLICO. Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos,

²⁶⁰ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis. México, 2004. Pág. 253.

²⁶¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 150.

²⁶² VALDÉS COSTA. *Curso de Derecho Tributario*. 3ª edición. Editorial Themis. Bogota-Colombia, 2001. Pág. 7.

²⁶³ Tesis: 2a. IX/2005. Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI, Enero de 2005. Página: 605. Registro No. 179575.

así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

Como se puede observar, el criterio emitido por el Poder Judicial de la Federación, es afín a las opiniones de los juristas citados con antelación.

Habiendo esclarecido el significado del término "gasto público", lo procedente es determinar de qué manera es que el Estado ejerce dicho gasto, es decir, cuál es el marco legal y los mecanismos utilizados para lograr que las contribuciones se destinen al gasto.

En este sentido, tenemos que el artículo 73 fracción VII de nuestra Carta Magna, establece que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, en tanto que el artículo 126 de la propia Constitución, establece que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto. Estos dos preceptos constitucionales son los que determinan el concepto de gasto público.

Lo anterior, se materializa de manera directa en el Presupuesto de Egresos de la Federación, ya que en éste se establecen de manera concreta, las partidas en que han de ejercerse los recursos. Ahora bien, si los impuestos necesarios para cubrir los gastos públicos están contemplados en la Ley de Ingresos, y su ejercicio se contempla en el presupuesto de egresos, entonces esto constituye un marco legal que genera que las contribuciones se encuentren destinadas al gasto público. Para la mejor comprensión de lo argumentado con antelación, resulta de interés la siguiente jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación que al efecto establece:

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la

Federación, para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etcétera. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no esta capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. la fracción III del artículo 65 de la Constitución General República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de un función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción esta destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Ahora bien, es factible que el Estado, en ejercicio de su Potestad Tributaria, imponga contribuciones que finalmente son destinadas a un fin en particular, es decir que este se encuentre etiquetado como puede ser el sostenimiento de una universidad o de un hospital. Se ha alegado, que dicho tipo de contribuciones son inconstitucionales, ya que pudieran no estar destinadas al gasto público, sin embargo, nuestro más Alto Tribunal, ha establecido que ese tipo de impuesto no es inconstitucional, en la medida en que el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad. Lo anterior se desprende de la jurisprudencia número P./J. 106/99, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, del tomo X del mes de noviembre de 1999 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que establece:

CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad, no sólo no se infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

También han sido cuestionados, aquellos impuestos que persiguen un fin extrafiscal, es decir, aquellos impuestos que buscan inhibir una determinada actividad económica o conducta, que de alguna manera gravan actividades cuyos efectos se consideran nocivos para la sociedad.

En este sentido, tenemos que "...el impuesto con un fin no financiero, se manifiesta como medio de ordenación económica y social, pero junto a esta finalidad, pueden aparecer otras demográficas, culturales, etc., donde el Estado influya en la libertad de los

particulares, y en la necesidad de intervenir en ciertos consumos que considera perjudiciales para la conducta humana: tabaco, alcohol, gasolina, etc.”²⁶⁴

Ahora bien, es el caso que nuestra Carta Magna no establece que puedan imponerse contribuciones con fines extrafiscales, es decir, contribuciones que no tengan como única finalidad el obtener recursos para el gasto público, sin embargo, en forma paralela, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha considerado que tales impuestos no son inconstitucionales, siempre y cuando el órgano legislativo establezca en la exposición de motivos de la ley que al efecto se emita, las consideraciones por las cuales considera pertinente la imposición del impuesto. Lo anterior se desprende de la jurisprudencia número 1ª./J.46/2005, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tomo XXI de mayo de 2005 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta que establece lo siguiente:

FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales conduce a la Primera Sala de la Suprema Corte de justicia de la nación, a considerar que si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquellas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), por lo que ineludiblemente será el órgano legislativo, el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de inconstitucionalidad de leyes debe atenderse substancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que hayan tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y

²⁶⁴ GONZÁLEZ GARCIA, Eusebio y TRZASKALIK, Christopher. *Tratado de Derecho Tributario*. Editorial Temis, Bogotá-Colombia. Pág. 357.

determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.

12. PRINCIPIOS DOCTRINARIOS

Varios tratadistas han elaborado principios teóricos a propósito del establecimiento de los impuestos, principios que aunque originalmente se han pensado en función de los impuestos, ya que ésta es la figura tributaria más estudiada, con ligeras adaptaciones se aplican en general para todos los tributos. De tales principios sólo comentaremos los formulados por Adam Smith y por Adolfo Wagner.²⁶⁵

Numerosos son los tratadistas que han elaborado principios teóricos que deben contenerse en toda ley impositiva, siendo los más conocidos los que formuló Adam Smith en el libro V de su obra *Riqueza de las Naciones*, que aún cuando datan de hace dos siglos, deben ser respetados por el legislador contemporáneo al elaborar una ley tributaria, pues de no tomarse en cuenta podría ponerse en vigor un ordenamiento inequitativo o arbitrario. Estos principios son los de: Justicia, de Certidumbre, de Comodidad y de Economía.²⁶⁶

6.1 Principio de Comodidad

Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago.²⁶⁷

²⁶⁵ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Pág. 61.

²⁶⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Pág. 25.

²⁶⁷ *Ibidem*. Pág. 29

Que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión por parte de los contribuyentes.

6.2 Principio de Justicia

Según este principio, los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. De la observancia o inobservancia de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.²⁶⁸

Completando este principio, la doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo cuando es general y uniforme.

- a. Que el impuesto sea **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 aquéllas que carezcan de capacidad contributiva entendiéndose que posee capacidad contributiva, cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista.²⁶⁹

Bielsa sostiene, sobre el particular, que nadie debe estar exento de tributar, sea cual fuere su ingreso, porque con ello se viola el principio de generalidad; además de que no nos es posible determinar, con mayor o menor precisión, la cantidad mínima requerida para vivir. Agrega que si todos participan por medio del voto en el gobierno de la cosa pública, todos también deben participar en el sostenimiento de los gastos públicos.²⁷⁰

En contra de estas ideas, Einaudi sostiene que los mínimos de subsistencia deben estar exentos, pues exigir el pago de impuestos a quienes no perciben siquiera lo mínimo para vivir, es empobrecerlos más, obligándolos a solicitar ayuda del gobierno, que puede

²⁶⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Pág. 25.

²⁶⁹ Idem.

²⁷⁰ BIELSA, Rafael. *Compendio de Derecho Público*, tomo III. Pág. 26.

significar una erogación superior a aquella suma cubierta por el menesteroso, como tributo. Y a propósito de los problemas para determinar el mínimo de subsistencia, aunque los reconoce, resulta preferible, nos dice, señalar una cantidad mínima a no señalar ninguna.²⁷¹

- b.** Que el impuesto sea **uniforme**, significa que todas las personas sean iguales frente al tributo.²⁷²

Sobre este punto, John Stuart Mill, en su teoría del sacrificio, nos dice sobre esta cuestión que "... si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación: por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta".²⁷³

Al respecto el maestro Hugo Carrasco Iriarte expresa que "... el principio de justicia contributiva no puede ser relegado a considerarlo un simple enunciado constitucional, sino que ha de trascender al ordenamiento jurídico-tributario y operar en la esfera aplicativa de las normas. En rigor, tal principio ha de influir con su fina esencia tanto en el ordenamiento como en la actividad jurídica tendiente a la aplicación del derecho tributario".²⁷⁴

6.3 Principio de Economía

Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifique su existencia, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación, para cumplir lo anterior, la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación, tiene que ser la menor posible. Luigi Einaudi considera que cuando el costo de recaudación excede del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.

²⁷¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Pág. 26

²⁷² RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Pág. 62.

²⁷³ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Pág. 27.

²⁷⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. Pág. 30.

Adam Smith, señala cuatro causas que convierte en antieconómico el impuesto, ellas son:

1. Empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo;
2. Impuestos opresivos a la industria, que desaniman a la gente;
3. Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales; y
4. Visitas y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, que hacen objeto, al contribuyente, de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.²⁷⁵

6.4 Principio de Certidumbre Jurídica

En el derecho tributario, el principio de seguridad jurídica asume un alto grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares, razón suficiente para que éstos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentran previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley, como de las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes.²⁷⁶

Por su parte el maestro Emilio Margáin refiere que "...este principio nos señala que todo impuesto debe poseer riqueza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública".²⁷⁷

Para cumplir con este principio, el legislador debe precisar con claridad quién es el sujeto del impuesto, su objeto, la base, la tasa, cuota o tarifa, exenciones, momento en

²⁷⁵ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Págs. 29 y 30.

²⁷⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. Pág. 30.

²⁷⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Pág. 27.

que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el Poder Reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, e introduzcan la incertidumbre.

6.5 Principios de Adolfo Wagner

Este célebre autor, en su “Tratado de las Ciencias de las Finanzas”, ordena los principios de imposición en cuatro grupos:

En el primer grupo, **principios de política financiera**. Abarca los de **suficiencia de la imposición** y de **elasticidad de la imposición**; conforme al primero, los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras de un determinado período, en la medida en que otras vías o medios no pueden hacerlo o no sean admisibles; el segundo significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos que con un simple cambio de tarifa sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis, los recursos necesarios.²⁷⁸

En el segundo grupo, **principios de economía pública**. Incluye aquí la elección de buenas fuentes de impuestos y la elección de las clases de impuestos.

En el tercer grupo, **principios de equidad**. Son los principios de generalidad y uniformidad que se han referido en párrafos precedentes.

Finalmente, en el cuarto grupo, **principios de administración fiscal**. Encontramos aquí la fijeza de la imposición, comodidad de la imposición y tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.²⁷⁹

De lo abordado en el presente capítulo encontramos la importancia de que el ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en materia tributaria, sigan determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes establecen, buscando en todo momento que se cumplan con todos y cada uno de los principios aquí analizados.

²⁷⁸ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Pág. 63.

²⁷⁹ Idem.

CAPITULO IV

DERECHOS POR EL SUMINISTRO DE AGUA EN EL DISTRITO FEDERAL.

9. Concepto de Derechos.

Al respecto encontramos diversas opiniones en la doctrina, entre ellas cabe hacer referencia a la que señala el maestro Mario Pugliese, quien afirma que "...el derecho (tasa) corresponde a servicios del Estado de carácter jurídico administrativo que éste presta en su calidad de órgano soberano".²⁸⁰

Por su parte el catedrático Giannini sostiene que "...la tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida en que esta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado".²⁸¹

En palabras del autor Adolfo Arrijo Vizcaíno, "...son derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley, en pago de un servicio público particular divisible".²⁸²

Al respecto, Emilio Margáin Manautou refiere que "...el Estado justifica la imposición del pago de derechos, expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y que, dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, luego entonces el usuario debe soportar el costo del servicio".²⁸³

Por su parte al autor Giuliani Fonrouge, conceptúa a los derechos o tasa como "...una prestación pecuniaria compulsiva por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado... lleva su

²⁸⁰ PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. 2ª edición. Porrúa. México, 1976. Pág. 42.

²⁸¹ GIANNINI, Achille Donato. *Elementos de Derecho Financiero*. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, España. 1957. Pág. 22.

²⁸² ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis. México. 2006. Pág. 366.

²⁸³ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa. México. 2005. Pág. 136.

esencia siempre implícita la obligatoriedad y la coacción, la compulsión hacia el responsable, pues desde el momento que el estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular éste no puede rehusar el pago aún cuando no haga uso de aquél, porque los servicios tienen en mira el interés general, aunque puedan concernir especialmente a una persona determinada”.²⁸⁴

Al respecto, Manuel de Juano, advierte que: “...por tasa debemos entender la suma de dinero que pagan los beneficiarios de un servicio público divisible, en contraprestación de ese servicio, o en función de la ventaja individual que reciben, para contribuir a sufragar el costo de ese servicio”.²⁸⁵

En nuestra legislación vigente encontramos que las tasas o derechos los define el artículo 2, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, de la siguiente manera:

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Con base en nuestro Código Fiscal también podemos concluir en su naturaleza tributaria, puesto que, como contraprestaciones, se trata de aportaciones de los particulares cuyo origen es la prestación de un servicio otorgado por el Estado en sus funciones de Derecho Público, o el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación.²⁸⁶

Los derechos o tasas son contribuciones estatuidas en la ley, que deben cubrir al Estado las personas físicas y morales que alcancen los beneficios directos o particulares

²⁸⁴ GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*. Pág. 265

²⁸⁵ DE JUANO, Manuel. *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*. E. Molachino Rosario. 1963. Pág. 231

²⁸⁶ DELGADILLO, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Pág.61

por los servicios públicos que les presta o por usar, disfrutar, dispones de los bienes del dominio público, en los casos y condiciones que así lo marque la legislación respectiva.²⁸⁷

Los servicios públicos pueden ser aquéllos en que el Estado ejerce el monopolio de los mismos o simplemente por disposición legal al prestarse a los particulares generan dicha contribución, como pueden ser los relativos a servicios migratorios, de cinematografía, expedición de pasaportes y documentos de identidad personal, cartas de naturalización, registro nacional de valores, por el registro de invenciones y marcas, verificación de instrumentos de medir, servicios telegráficos, de correos, expedición de licencias sanitarias, etc.²⁸⁸

Los bienes del dominio público que generan el pago de derechos son aquéllos que se catalogan por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Ley General de Bienes Nacionales como inalienables, imprescriptibles e inembargables, y se dividen en: bienes de uso común y los destinados a un servicio público, dentro de los cuales cabe citar a las siguientes: bosques de propiedad nacional, la flora y fauna marítima, la zona marítima terrestre, las playas de los mares territoriales, las aguas marítimas interiores, la zona económica exclusiva, la plataforma continental, los muelles, las salinas de los mares, carreteras y puentes federales, aeropuertos, aguas nacionales, el espacio aéreo, los hidrocarburos, los minerales del subsuelo, entre otros. Algunos de dichos bienes se catalogan como del dominio directo de la nación y son regulados y administrados directamente por la Federación, en la Ley Federal de Derechos se especifican los diversos servicios públicos y los bienes del dominio público que dan motivo al cobro del tributo en comento.²⁸⁹

Lo anterior viene a demostrar que la esencia de los derechos esta constituida por las nociones de bilateralidad y contraprestación, de tal manera que cuando el contribuyente paga los derechos que le corresponden, no va a verse beneficiado de manera general con los servicios públicos que el Estado presta a toda la población, sino que, a cambio de dicho pago, va a recibir un servicio gubernamental que le proporciona ventajas particulares.

²⁸⁷ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Pág. 265

²⁸⁸ Idem.

²⁸⁹ Ibídem. Pág. 266.

El pago de derechos, sencillamente viene a representar una contribución establecida unilateralmente por el poder público, y que debe cubrirse por las personas físicas y morales cuya situación jurídica coincida con el hecho generador del tributo, ya sea por alcanzar los beneficios consecuentes de un servicio público o por usar y disfrutar de bienes del dominio público, en donde el Estado ejerce un monopolio sobre los mismos.

En efecto, los derechos vienen a constituir el pago del precio de un servicio público que es regulado, administrado, planificado y controlado por el mismo Estado; por usar, aprovechar o explotar bienes del dominio público, bajo las condiciones, limitaciones y modalidades previstas en las leyes respectivas.²⁹⁰

Al respecto resulta importante hacer referencia al criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación entorno a los derechos y su evolución, mismo que se observa de la siguiente jurisprudencia:

No. Registro: 900,176
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice 2000
Tomo: Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN
Tesis: 176
Página: 214
Genealogía:
Semana Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IV, julio de 1996, página 17, Pleno, tesis P./J. 41/96.

DERECHOS TRIBUTARIOS POR SERVICIOS. SU EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA. Las características de los derechos tributarios que actualmente prevalecen en la jurisprudencia de este Alto Tribunal encuentran sus orígenes, según revela un análisis histórico de los precedentes sentados sobre la materia, en la distinción establecida entre derechos e impuestos conforme al artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación del año de mil novecientos treinta y ocho, y su similar del código del año de mil novecientos sesenta y siete, a partir de la cual se consideró que **la causa generadora de los derechos** no residía en la obligación general de contribuir al gasto público, **sino en la recepción de un beneficio concreto en favor de ciertas personas, derivado de la realización de obras o servicios** ("COOPERACIÓN, NATURALEZA DE LA.", jurisprudencia 33 del Apéndice de 1975, 1a. Parte; A.R. 7228/57, Eduardo Arochi Serrano; A.R. 5318/64, Catalina Ensástegui Vda. de la O.; A.R. 4183/59, María Teresa Chávez Campomanes y

²⁹⁰ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Pág. 266.

coags.). Este criterio, sentado originalmente a propósito de los derechos de cooperación (que entonces se entendían como una subespecie incluida en el rubro general de derechos), se desarrollaría más adelante con motivo del análisis de otros ejemplos de derechos, en el sentido de que **le eran inaplicables los principios de proporcionalidad y equidad** en su concepción clásica elaborada para analizar a los impuestos, y que los mismos implicaban en materia de derechos que existiera una razonable relación entre su cuantía y el costo general y/o específico del servicio prestado ("DERECHOS POR EXPEDICIÓN, TRASPASO, REVALIDACIÓN Y CANJE DE PERMISOS Y LICENCIAS MUNICIPALES DE GIROS MERCANTILES, INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 14, FRACCIONES I, INCISO C), II, INCISO D), DE LA LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE TECATE, BAJA CALIFORNIA, PARA EL AÑO DE 1962, QUE FIJA EL MONTO DE ESOS DERECHOS CON BASE EN EL CAPITAL EN GIRO DE LOS CAUSANTES, Y NO EN LOS SERVICIOS PRESTADOS A LOS PARTICULARES", Vol. CXIV, 6a. Época, Primera Parte; "DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS", Vol. 169 a 174, 7a. Época, Primera Parte; "AGUA POTABLE, SERVICIO MARÍTIMO DE. EL ARTICULO 201, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL TERRITORIO DE BAJA CALIFORNIA, REFORMADO POR DECRETO DE 26 DE DICIEMBRE DE 1967, QUE AUMENTO LA CUOTA DEL DERECHO DE 2 A 4 PESOS EL METRO CÚBICO DE AGUA POTABLE EN EL SERVICIO MARÍTIMO, ES PROPORCIONAL Y EQUITATIVO; Y POR LO TANTO NO ES EXORBITANTE O RUINOSO EL DERECHO QUE SE PAGA POR DICHO SERVICIO", Informe de 1971, Primera Parte, pág. 71). El criterio sentado en estos términos, según el cual los principios constitucionales tributarios debían interpretarse de acuerdo con la naturaleza del hecho generador de los derechos, no se modificó a pesar de que el artículo 2o., fracción III del Código Fiscal de la Federación del año de mil novecientos ochenta y uno abandonó la noción de contraprestación para definir a los derechos como "las contribuciones establecidas por la prestación de un servicio prestado por el Estado en su carácter de persona de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público" (A.R. 7233/85, Mexicana del Cobre, S.A. y A.R. 202/91, Comercial Mabe, S.A.). De acuerdo con las ideas anteriores avaladas por un gran sector de la doctrina clásica tanto nacional como internacional, puede afirmarse que **los derechos por servicios son una especie del género contribuciones que tiene su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como una actividad de la administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre la administración y el usuario, que justifica el pago del tributo.**

Novena Época:

Amparo en revisión 998/94.-Cementos Anáhuac, S.A. de C.V.-8 de abril de 1996.-Unanimidad de nueve votos.-Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario.-

Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Secretaria: Adela Domínguez Salazar.

Amparo en revisión 1271/94.-Especialidades Industriales y Químicas, S.A. de C.V.-8 de abril de 1996.-Unanimidad de nueve votos.-Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario.-Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 1697/94.-Club de Golf Chapultepec.-8 de abril de 1996.-Unanimidad de nueve votos.-Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario.-Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 479/95.-Seguros Comercial América, S.A. de C.V.-8 de abril de 1996.-Unanimidad de nueve votos.-Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario.-Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.-Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

Amparo en revisión 1875/95.-Corporación Industrial Reka, S.A. de C.V.-8 de abril de 1996.-Unanimidad de nueve votos.-Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario.-Ponente: Juan Díaz Romero.-Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IV, julio de 1996, página 17, Pleno, tesis P./J. 41/96. véase la ejecutoria en la página 18 de dicho tomo.

De la jurisprudencia en cita observamos cuál es el criterio que se adoptado respecto de los derechos por nuestro máximo tribunal, entendiéndose así la naturaleza de dicha contribución.

Para identificar los rasgos individuales o específicos de dicha contribución es necesario señalar sus características, sobre todo para saber diferenciar a los derechos de otra clase de ingresos tributarios que percibe el Estado en sus funciones de derecho público, a saber:²⁹¹

- a) ***Son contribuciones, porque se estatuyen en una ley*** como consecuencia del ejercicio de la autoridad del Estado, y por esa razón su establecimiento es unilateral, ya que no se requiere el consentimiento de los particulares, para definir este tipo de aportaciones que vienen a sumarse a los ingresos públicos, que también se les conoce como tributos pues como un deber de colectividad en el momento que reciben

²⁹¹ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Pág. 276

la prestación de un servicio público o por usar o aprovechar bienes del dominio público, queda obligada a aportar una parte de su riqueza para financiar dichos servicios o para mantener y modernizar el uso y aprovechamiento de bienes del Estado, en los casos y condiciones que así lo establezca la ley. La palabra contribución es sinónimo de prestación, pues en ambas terminologías encontramos la esencia de una obligación que debe respetarse y cumplirse por los gobernados cuando su situación personal encuadre dentro de la hipótesis normativa que genera a los derechos.

- b) *Todo derecho debe fundarse en una ley***, pues no puede haber tributo sin una norma jurídica que lo regule, y en este caso la contribución en cuestión siempre debe respaldarse en el principio de legalidad, ya que las autoridades fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite y nada fuera de la misma. Esa norma jurídica desde el punto de vista material del derecho, debe ser general, obligatoria y abstracta para que sea aplicable a todas las personas físicas y morales cuya situación coincida con el hecho generador del gravamen, sin distinción de especie, partido político, grupo de individuos, condición económica, política, social o religiosa, para que se justifique la equidad y uniformidad en la obligación tributaria; y desde un punto de vista formal, que la referida norma jurídica, emane del órgano del Estado que tiene a su cargo la función legislativa (Congreso de la Unión, integrado por una Cámara de Diputados y otra de Senadores, para la esfera federal), y que para las entidades federativas y municipios, por las legislaturas locales, que se encargan de expedir las leyes de índole fiscal.
- c) *Su pago es obligatorio***, ello supone que no queda al arbitrio de los sujetos pasivos pagar o no la prestación tributaria en comento, pues una vez que se ha producido en la práctica el hecho generador de esa obligación, el Estado podrá exigirla en forma coactiva, para ese efecto cuenta con un instrumento legal conocido como “procedimiento administrativo de ejecución”. El pago de los derechos deberá hacerse por el contribuyente previamente a la prestación de los servicios, o antes de

usar y aprovechar bienes del dominio público, salvo los casos en que expresamente se señale que sea posterior el entero de ese gravamen.

d) *El hecho generador de la contribución está constituido por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación.*

e) *Otro hecho generador de los derechos está representado por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, generalmente esos servicios son prestados por la administración pública activa.*

Al respecto es dable señalar que algunos de los servicios públicos que causan los derechos tienen el carácter de obligatorios para los gobernados, en su mayoría son voluntarios, dado que es potestativo para el gobernado el solicitar o hacer uso de los mismos, lo que quiere decir que la obligatoriedad para el pago de dicha contribución sólo es operante para todas las personas físicas y morales que alcancen los beneficios por los servicios públicos que en forma individual lo soliciten al gobierno, ya que si bien es cierto que se establecen en una forma colectiva, la actividad técnica o acto que propicia ese gravamen queda condicionada a que solo el individuo que alcance la ventaja en cuestión pague la obligación consecuentemente, no así por los que no requieran ese tipo de servicios.

f) *El pago de derechos de la esfera federal también es provocado por los servicios públicos exclusivos del Estado que prestan algunos organismos públicos descentralizados, lo que quiere decir, que esta contribución en algunos supuestos queda a cargo de dichos organismos, como consecuencia de los ingresos que perciben al prestar servicios públicos.*

g) *Los derechos deben ser proporcionales y equitativos, pues si se trata de una contribución, en congruencia con la fracción IV, del artículo 31 de nuestra Ley Suprema, las leyes fiscales que contengan esa contribución deben precisar en forma clara y explícita lo que debe de entenderse por cada una de dichas máximas, que encierran la esencia*

de la justicia tributaria, para que por un lado, haya la correcta proporción entre el costo individual y los beneficios alcanzados por las personas físicas y morales que aparecen como sujetos pasivos, ya sea por los servicios públicos o por usar y aprovechar bienes del dominio público del Estado, para ese efecto se toma como base el costo general y el costo específico de lo que cuesta prestar, mantener y modernizar el servicio o el cuidado, la conservación, el mantenimiento o la disposición de los referidos bienes; y por el otro, que el impacto del gravamen sea el mismo para todos los sujetos pasivos que alcanzan iguales ventajas o provechos con los actos o hechos generadores de la obligación fiscal de que se trata, ya que en la equidad radica lo que entendemos por justicia, generalidad y uniformidad.

- h) *El pago de los derechos generalmente es en dinero***, y ello debe hacerse antes de que se presten los servicios públicos o se disfrute o aproveche los bienes patrimoniales del Estado, salvo los casos que expresamente señale la ley, que el pago sea posterior, para ese efecto es necesario consulta la legislación federal, estatal y municipal en la materia. En observancia del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación en armonía con distintos dispositivos de la Ley Federal de Derechos es indiscutible, que esta contribución se cubre en dinero o moneda nacional, ya sea en efectivo, con cheques certificados o de caja, giros postales, giros telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México.
- i) *Sus accesorios legales***, como son los recargos, las multas, los gastos de ejecución y la indemnización por la devolución de cheques no pagados forman parte de la naturaleza jurídica. Dichos conceptos se provocan por el pago extemporáneo de los derechos, ya sea que el contribuyente no haya enterado al fisco su importe en el momento de causación, o en su caso que la obligación se haga exigible mediante el Proceso Administrativo de Ejecución, también puede ocurrir al concederse una prórroga para el pago a plazos o en parcialidades de ese tributo, se causarán recargos en concepto de indemnización para el

gobierno federal, estatal y municipal, siguiendo las prescripciones de los ordenamientos fiscales que versan sobre la materia. Por ello, en la doctrina del derecho fiscal se habla de recargos punitivos y de los moratorios, los primeros se equiparan a una sanción y los segundos son consecuencia de una moratoria que concede la autoridad tributaria a los particulares, como en el caso de la prórroga, lo cierto es que en ambos supuestos, el Código Fiscal de la Federación, los equipara como indemnizaciones que recibe el fisco por la falta de pago oportuno de un tributo. Las multas son las sanciones de carácter pecuniario que se fincan a los contribuyentes cuando se configura alguna infracción tipificada en las leyes tributarias relacionadas con los derechos, y deben aplicarse conforme a la gravedad de la infracción cometida, **fundándose y motivándose la resolución respectiva que la contenga, para que se presuma de válida y eficaz, respetando el principio de legalidad que ya ha sido comentado.** Los gastos de ejecución son aquellos que se provocan al iniciarse el procedimiento coactivo y desde luego deben estar contenidos en una ley o reglamento sobre ese rubro para que su entero se haga en una forma proporcional a los gastos que hace el fisco para lograr el pago de los derechos en comento, puesto que con su reglamentación y explicación motivada y fundada en forma expresa se evitan abusos, injusticias y confiscaciones en perjuicio de los particulares.

- j) *El destino de los derechos esta enfocado a cubrir un gasto público,*** ello en acatamiento de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, así las cosas de lo que se recaude en el renglón de derechos federales, estatales y municipales, debe enfocarse a cubrir las erogaciones que realicen sus respectivos gobiernos en la prestación de los servicios públicos que constituyen el hecho generador de ese gravamen o para conservar, administrar, supervisar y proteger los bienes del dominio público, que son motivo de los derechos en cuestión y en su caso para atender otros gastos públicos de interés colectivo, pues no se debe perder de vista que los bienes que son propiedad del Estado deben de ser explotados en beneficio de los mexicanos.

En esas condiciones la recaudación de tal contribución debe aprovecharse para cubrir los gastos ocasionados en la instalación, conservación y modernización de los servicios públicos que son motivo del tributo, así como para la compra de materiales, insumos, maquinaria, equipo de trabajo, pago de personal y cubrir otras erogaciones relacionadas con esa actividad técnica o con el mantenimiento de los bienes del dominio público, como es el caso de: carreteras de cuota, puentes, muelles, obras en la zona marítima terrestre, acondicionamiento de playas, preservación y tratamiento de aguas nacionales, protección de bosques, de la flora y fauna marítima y silvestre, minas, etcétera.

- k) *Los elementos de la obligación, la base, cuota o tarifa, forma y período de pago, exenciones y todo lo relativo a la determinación y exigibilidad de ese gravamen, deben quedar expresamente definidos en la legislación fiscal y de cada nivel de gobierno que los regule, para que haya certidumbre, fijeza, proporcionalidad y equidad en el cumplimiento de ese deber, para que no se caiga por parte del fisco en la injusticia y arbitrariedad en perjuicio de la economía de los sujetos pasivos para que de esta forma quede supeditado al principio de legalidad el pago de derechos.***²⁹²

A partir de la entrada en vigor del Código Fiscal publicado en el Diario Oficial de la Federación, del 31 de diciembre de 1981, los ingresos por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, son derechos, a pesar de que se trata, como ya se indicó, de ingresos provenientes de la explotación de bienes patrimoniales del Estado.²⁹³

Los tratadistas están de acuerdo en que la figura jurídica tributaria denominada tasa o taxa, llamada “derecho” en nuestra legislación fiscal federal, es la más difícil de caracterizar. En nuestra legislación fiscal federal, hasta 1982, encontrábamos que los derechos eran contraprestaciones que se pagaban tanto cuando el Estado ejercía o no

²⁹² GOMEZ SÁNCHEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 276-281

²⁹³ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. Editores IURE. 5ª edición. México. 2005. Pág. 182.

monopolio sobre el servicio, como cuando el servicio era provocado o impuesto a través de una ley, y se daba la impresión de que los derechos se podían exigir tanto por la administración activa como por la delegada del Poder Ejecutivo.²⁹⁴

Puede conceptuarse que es grande la importancia de los derechos, como fuente de recursos para el Estado, ya que a través de ellos el Poder Público recauda fuertes sumas que lo resarcen de las erogadas en la prestación de servicios sobre los que ejerce un poder de monopolio. Esta figura tributaria agrupa en todas las legislaciones el segundo lugar en importancia como fuente de ingresos.²⁹⁵

El Estado justifica la imposición del pago de derechos expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, debe entonces el usuario soportar el costo del servicio.

Por lo tanto, si los derechos constituyen una figura jurídica tributaria y los tributos sólo pueden establecerse por el Estado Mexicano en su carácter de Poder Soberano, a fin de recaudar los recursos que basten a cubrir el presupuesto de su administración activa, tenemos que para que a un particular se le exija el pago de un cantidad por concepto de derechos es preciso que haya recibido un servicio a través de un Secretaría o Departamento del Estado, y no por conductos de organismos autárquicos o de empresas de participación estatal, en las que se ha delegado la prestación de servicio público, por cuanto que los ingresos que estos últimos perciben, no se destinen a cubrir los gastos públicos a que hace referencia la fracción IV del artículo 31 Constitucional.²⁹⁶

Por su parte el maestro Sergio Francisco De la Garza menciona que "...el derecho es una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la ley a cargo de quienes reciban servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública. Está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio".²⁹⁷

²⁹⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. Págs. 95-96.

²⁹⁵ Ibidem. Pág. 97.

²⁹⁶ Ibidem. Pág. 99.

²⁹⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S. A. México. 2006. Pág. 342.

A su vez encontramos que la figura de los derechos también se encuentra establecida en el Código Financiero del Distrito Federal, lo anterior resulta así toda vez que en dicho ordenamiento en el artículo 31 fracción III, se establece lo siguiente:

III. Derechos. Son las contraprestaciones por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del Distrito Federal, con excepción de las concesiones o los permisos, así como por recibir los servicios que presta la Entidad en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas como tales en este Código.

En el momento en que el Estado presta un servicio en sus funciones de derecho público o cuando el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público, cuyo precio debe ser sufragado por el beneficiario, surge a cargo de éste la obligación de pagarlo; en ese momento el contribuyente coincidió en la situación prevista por la ley como generadora del crédito fiscal. El hecho de demandar un servicio o un bien, no impone la obligación de pagarlo, ésta surge hasta el instante en que se satisface la demanda.

Ahora bien después hacer un análisis de lo que en la doctrina y en la legislación vigente se entiende por “derechos”, resulta procedente entrar al tema materia de la presente investigación, mismo que se abordará en el siguiente punto.

10. Derechos por el suministro de agua, marco jurídico.

En primer lugar debemos encontrar la obligación del pago de dichos derechos, es decir su fundamento legal, para lo cual resulta necesario hacer referencia al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo que ha sido tratado en capítulos precedentes, así como al diverso 30 del Código Financiero del Distrito Federal, mismo que a la letra se cita:

ARTICULO 30.- Las personas físicas y las morales están **obligadas** al pago de las **contribuciones** y aprovechamientos establecidos en este Código, conforme a las disposiciones previstas en el mismo. Cuando en este Código se haga mención a contribuciones relacionadas con bienes inmuebles, se entenderá que se trata de los impuestos predial, sobre adquisición de inmuebles y contribuciones de mejoras.

Del precepto en cita, encontramos la obligación de pagar las contribuciones establecidas en nuestro Código Financiero Local, obviamente teniendo como base lo estatuido en el multicitado artículo 31, fracción IV Constitucional, y en virtud de tales consideraciones resulta oportuno referir el contenido del diverso 194 del Código Financiero del Distrito Federal, pues en dicho artículo se encuentra establecida la obligación de pagar los derechos por el suministro de agua, materia de la presente investigación, mismo que en primer párrafo establece lo siguiente:

“ARTICULO 194.- Están obligados al pago de los Derechos por el Suministro de Agua que provea el Distrito Federal, los usuarios del servicio. El monto de dichos derechos comprenderá las erogaciones necesarias para adquirir, extraer, conducir y distribuir el líquido, así como su descarga a la red de drenaje, y las que se realicen para mantener y operar la infraestructura necesaria para ello, y se pagarán bimestralmente, de acuerdo a las tarifas que a continuación se indican:

.....”

Del artículo en cita, encontramos que **la obligación de pagar** los Derechos por el Suministro de Agua contenida en el Código Financiero del Distrito Federal, **recaerá en los usuarios de dicho servicio**, no dejando de lado que el monto de dichos derechos comprenderá las erogaciones necesarias para adquirir, extraer, conducir y distribuir el líquido, así como su descarga a la red de drenaje, y las que se realicen para mantener y operar la infraestructura necesaria para ello, sin embargo es de señalar que el presente tema resulta ser amplio, por lo que en los temas siguientes se abordarán los diferentes

elementos de la contribución en cita, para así entrar en materia al tema de la presente investigación.

11. Sujetos.

Retomando lo visto en capítulos precedentes, no debe olvidarse que "... el **sujeto pasivo** será la persona física y moral incluyendo a ciertas dependencias y entidades públicas federales, estatales y municipales que en observancia de los preceptos legales de la materia, están obligados a contribuir al gasto público, relacionado con la generación de los derechos, también se le llama deudor fiscal en virtud de que al alcanzar un beneficio personal y directo, ya sea por los servicios públicos que le presta el Estados o por usar y aprovechar los bienes del dominio público que especifica la ley, siempre y cuando su situación personal coincida con el hecho generador del gravamen.²⁹⁸

En virtud de tal consideración resulta claro el señalar que en el presente caso, el **sujeto pasivo** será el acreedor de la obligación contributiva, y en particular en relación a la prestación de los derechos por el suministro de agua en el Distrito Federal, serán acreedores en términos del citado artículo 194 del Código Financiero del Distrito Federal "*los usuarios de dicho servicio*", por lo que podemos concluir que son tanto las personas físicas como las morales a quienes se les preste este servicio.

Por otro lado, encontramos que el **sujeto activo** en la presente obligación tributaria, resulta ser el Gobierno del Distrito Federal, a través de la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal, como autoridad fiscal, aunque de manera particular en el caso de este derecho el Sistema de Aguas de la Ciudad de México (SACM), organismo descentralizado que opera la organización y funcionamiento del Padrón de Usuarios, como auxiliar de la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal, tal y como se advierte de la Resolución por la que se autoriza al Sistema de Aguas de la Ciudad de México, para prestar los servicios de Tesorería que se indican en la misma, publicada en el Gaceta Oficial del Distrito Federal de fecha 06 de febrero de 2008,²⁹⁹ de lo anterior se advierte que tendrá como **sujeto activo** al Gobierno del Distrito Federal, a través del Sistema de

²⁹⁸ GOMEZ Sánchez, Narciso. Ob. Cit. Pág. 282

²⁹⁹ Gaceta Oficial del Distrito Federal. 06 de febrero de 2008. "RESOLUCIÓN por la que se autoriza al Sistema de Aguas de la Ciudad de México, para prestar los Servicios de Tesorería que se indican"

Aguas de la Ciudad de México, como auxiliar de la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal.

12. Objeto de la contribución.

No debe olvidarse que el objeto de los derechos, son los servicios que prestan los poderes públicos bajo las condiciones y modalidades estatuidas en las normas relativas y por usar y aprovechar bienes del dominio público. También puede decirse que el objeto, está representado por los beneficios personales y divisibles que alcanzan los sujetos pasivos, las personas físicas y morales, que quedan comprendidas en las disposiciones propias de esa contribución, y deben hacer el entero respectivo a la oficina recaudadora en la forma, momento y lugar que así se encuentre regulado.

Por las anteriores consideraciones resulta evidente que por lo que toca a los derechos por el suministro de agua, su objeto es gravar el uso o aprovechamiento del bien o la prestación del servicio público, no debiendo dejar de lado que el monto de dichos derechos comprenderá las erogaciones necesarias para adquirir, extraer, conducir y distribuir el líquido, así como su descarga a la red de drenaje, y las que se realicen para mantener y operar la infraestructura necesaria para ello, siendo éste el objeto de dicha contribución.

13. Época de pago.

De conformidad con el artículo 194 del Código Financiero del Distrito Federal, el pago de los Derechos por el Suministro de Agua se realizará de forma bimestral de acuerdo con las tarifas que dicho precepto señala y se debe efectuar dentro del mes siguiente al bimestre que se declare, en las fechas límites que al efecto establezca el Sistema de Aguas de la Ciudad de México, sin embargo al respecto, debemos tener presente que los usuarios del servicio cuentan con la posibilidad de autodeterminarse o apegarse a la determinación que haga la autoridad, las cuales se sujetarán a lo establecido en el Código Financiero del Distrito Federal.

14. Tarifa.

Para entrar al estudio de las diversas tarifas existentes en materia de Derechos por el Suministro de Agua, es necesario hacer un análisis al contenido del artículo 194 del Código Financiero del Distrito Federal, del cual se observa que en dicha materia existen diversos tipos de Uso para las tomas de agua, entre ellos el **Uso Doméstico** que resulta ser aquel en el que se encuentren instaladas las tomas de agua en inmuebles de uso **habitacional**, asimismo encontramos que se considerarán tomas de **Uso No Doméstico** a todas aquellas tomas de agua instaladas en inmuebles distintos a los de uso habitacional, y finalmente se considerarán de **Uso Mixto** a aquellas tomas en las que se adviertan ambos usos referidos.

En virtud de la existencia de los distintos Usos que prevé nuestro Código Financiero, se advierte a su vez que existen diversas tarifas, mismas que se dan bajo las siguientes consideraciones, atendiendo a los Usos que se han referido en el párrafo anterior, así como al hecho de que exista medidor en el domicilio donde se encuentre la toma de agua, no dejando de lado que los usuarios del servicio pueden realizar el pago de dichos derechos de conformidad con la determinación que realice la autoridad, o bien autodeterminarse ellos mismos, siempre bajo los lineamientos que se estipulan en nuestro Código Financiero del Distrito Federal, tal y como se abordará en párrafos subsecuentes.

En primer lugar es dable reiterar que el pago de los Derechos por el Suministro de Agua, se realizará de manera bimestral, pero acuerdo con las tarifas que se indican en el artículo 194 del Código Financiero del Distrito Federal, del cual se observan diferentes supuestos, como los que se abordarán en el presente capítulo.

El precepto en cita refiere dos supuestos para la determinación hecha por la autoridad respecto del consumo de los Derechos a pagar, el primero que se encuentre instalado o autorizado el medidor por parte del Sistema de Aguas de la Ciudad de México para lo cual el pago de los derechos se hará conforme al volumen de consumo medido, y el segundo que no haya medidor instalado, esté descompuesto o exista la imposibilidad de efectuar la lectura del consumo, para lo cual el pago de los derechos se determinará

de conformidad con lo establecido en el citado artículo 194 del Código Financiero del Distrito Federal.

Analizando el citado artículo 194, se advierte que respecto de tomas de agua en las que **exista medidor instalado** o autorizado por parte de la autoridad, la determinación que hace la autoridad se realizará de conformidad con lo dispuesto en dicho precepto el cual establece que las autoridades fiscales determinarán el consumo de agua con independencia del uso de la toma, por medio de la lectura de los aparatos medidores, con base al promedio del consumo diario resultante de las dos lecturas más recientes con antigüedad no mayor de un año.

De igual manera el precepto en cita refiere el supuesto de que en caso de que no exista medidor instalado en la toma de agua de **uso doméstico**, se pagará el derecho considerando el consumo promedio que corresponda a la colonia catastral en que se encuentre el inmueble en que esté instalada la toma, siempre que en dicha colonia catastral el número de tomas con medidor sea mayor o igual al 70% del total de tomas existentes en esa colonia. En los casos en que no se cumpla con esa condición, se aplicará la cuota fija correspondiente de la tarifa prevista en el inciso a) del artículo 194 del Código Financiero del Distrito Federal. Para tal efecto, se considerarán las colonias catastrales con base en la clasificación y características que señale la Asamblea para fines de la determinación de los valores unitarios del suelo, construcciones e instalaciones especiales, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 151 de dicho Código.

A su vez para las tomas de agua de uso no doméstico que de igual forma carezcan de medidor instalado, se pagará una cuota fija bimestral, considerando el diámetro de la toma, de acuerdo con lo establecido en la fracción II, inciso b) del artículo 194 del Código Financiero del Distrito Federal.

Para los casos referentes a tomas de agua en que no exista medidor, la autoridad a solicitud del contribuyente, recibirá los pagos bimestrales de los derechos a que se refiere la fracción II, del multicitado artículo 194 del Código Tributario Local, con el carácter de provisionales debiendo efectuarse los ajustes correspondientes cuando el aparato medidor se instale, repare o posibilite su lectura, a partir de la fecha en que se hubiere solicitado su instalación, reparación o lectura, ya sea para que los contribuyentes

cubran la diferencia que resulte a su cargo o bien para que puedan acreditar contra pagos posteriores la cantidad que pagaron de más.

Asimismo en el multireferido artículo 194 del Código Financiero del Distrito Federal, se advierte que a los usuarios del servicio de agua potable con uso doméstico y no doméstico simultáneamente, que cuenten con medidor, se les aplicará la tarifa doméstica para los primeros 70m³ que consuman y por cada metro cúbico adicional se le aplicará la tarifa no doméstica.

15. Determinación de los Derechos por el Suministro de Agua.

Derivado de las consideraciones vertidas en el punto anterior, cabe señalar que la determinación de los derechos, se rige de conformidad con lo dispuesto en el artículo 196, fracción I, del citado Código Financiero, ya que del mismo se advierte que la **determinación** de los derechos a pagar será efectuada por la autoridad fiscal del Distrito Federal, de acuerdo a las disposiciones establecidas en la Sección respectiva, y se hará constar en las **boletas** que para tal efecto emita la autoridad. Cabe mencionar, que dichas boletas serán enviadas mediante correo ordinario u otro medio idóneo al domicilio en que se encuentre ubicada la toma o al que señalen los contribuyentes. Sin embargo el precepto en cita es muy claro al señalar que los contribuyentes que no reciban las boletas referidas, deberán dar aviso oportuno y por escrito en las oficinas del Sistema de Aguas de la Ciudad de México, debiendo solicitarlas en el acto, ya que la falta de recepción de dichas boletas, no los libera de la obligación de efectuar el pago dentro del plazo establecido con anterioridad.

En cuanto a la determinación que realiza la autoridad respecto de inmuebles en **régimen en condominio** que tengan varios apartamentos, viviendas y locales y en los de régimen distinto al de condominio con cuentas individuales asignadas, deberá estarse a los siguientes supuestos contenidos en la fracción V, del artículo 196 del Código Financiero del Distrito Federal, supuestos que a la letra se citan:

- a).** Cuando exista medidor individual para cada apartamento, vivienda o local y cuenten con medidor o medidores generales, se emitirá una

boleta para cada uno de los medidores individuales, aplicando la tarifa que corresponda, según el uso que proceda. Asimismo, el remanente que resulte de determinar el consumo de la toma o tomas generales que corresponde al consumo de las áreas comunes deberá prorratearse entre los usuarios, cantidad que deberá sumarse al consumo de cada apartamento, vivienda o local y a cada suma individual se le aplicará una sola vez la tarifa que corresponda, según el uso que proceda;

b). Cuando no existan medidores individuales y se cuente con medidor en toma general o tomas generales, el consumo será dividido entre el número de departamentos, viviendas o locales que se encuentren habitados u ocupados, al volumen de consumo así determinado se le aplicará la tarifa que corresponda según el uso que proceda y se emitirá una boleta por cada apartamento, vivienda o local, sin que lo anterior se considere como una excepción a lo dispuesto por la fracción I del artículo 198 del Código Financiero del Distrito Federal;

c). Cuando cuenten con medidor en la toma o tomas generales y la instalación hidráulica de por lo menos una unidad no permita la instalación de medidor individual en cada apartamento, vivienda o local, el consumo de sus unidades medidas será restado del consumo total de la toma o tomas generales y la diferencia será prorrateada entre las unidades sin medidor, emitiéndose una boleta por cada unidad con el consumo así determinado y de acuerdo al uso que corresponda, y

d). En los inmuebles que tengan varios apartamentos, viviendas o locales, o unidades que cuenten con medidores individuales y que no cuenten con medidor en la toma o tomas generales, el consumo o consumos por las áreas comunes que no sean registrados se pagarán a prorrata entre los usuarios aplicándose la tarifa del uso que proceda prevista en el artículo 194, fracción II del Código Financiero del Distrito Federal.

Del análisis anterior, encontramos que la autoridad realizará la determinación de los Derechos por el Suministro de Agua, de acuerdo a los supuestos señalados, sin embargo no podemos dejar de lado que en nuestro Código Financiero del Distrito Federal, se observa que los usuarios del servicio pueden optar por autodeterminarse tal y como lo señalaremos a continuación.

La **autodeterminación** de los Derechos materia de la presente investigación, la encontramos en el párrafo segundo, de la fracción I, del Código Financiero en cita, al establecerse en el mismo que como excepción a la determinación hecha por la autoridad, los contribuyentes podrán optar por determinar el consumo de agua, declararlo y pagar el monto del derecho que corresponda a cada toma general o individual, para lo cual durante los primeros tres meses del año deberán solicitarlo y registrarse ante la oficina del Sistema de Aguas de la Ciudad de México que corresponda a su domicilio y declarar y pagar la contribución en las formas oficiales aprobadas.

Los contribuyentes para realizar la autodeterminación, y establecer el derecho que corresponda por cada bimestre, deberán efectuar la lectura de los medidores de las tomas de agua el mismo día cada bimestre de acuerdo a lo establecido en el artículo 194 del referido Código, anotándola en el formato que al efecto establezca la autoridad, misma que se presentará con el de autodeterminación de derechos al efectuar el pago ante las Oficinas del Sistema de Aguas de la Ciudad de México.

Sin embargo encontramos que tratándose de la autodeterminación, si ésta no es realizada debidamente, puede traer consecuencias para los usuarios del servicio, por ejemplo, el citado artículo 196, establece que cuando los contribuyentes que hayan optado por determinar sus consumos, omitan la determinación y declaración del derecho correspondiente a su consumo, o bien, declaren consumos menores a los determinados por la autoridad competente, ésta en el ejercicio de sus facultades de comprobación, identificará, determinará y liquidará los derechos omitidos con los recargos y sanciones que correspondan.

16. Sistema de Aguas de la Ciudad de México.

A partir del 01 de enero de 2003 entró en funcionamiento el Organismo Público Descentralizado, Sistema de Aguas de la Ciudad de México (SACM), por decreto del Jefe de Gobierno del Distrito Federal, Lic. Andrés Manuel López Obrador, al fusionar la entonces Dirección General de Construcción y Operación Hidráulica (DGCOH) y la Comisión de Aguas del Distrito Federal (CADF), con el fin de crear los mecanismos más adecuados que permitan proporcionar los medios para lograr una eficiente distribución de los servicios hidráulicos en la Ciudad de México, así como la modernización de los sistemas para su operación, soslayando la duplicidad de funciones al momento de ejercer las acciones en esta materia.

El Sistema de Aguas de la Ciudad de México está sectorizado en la Secretaría del Medio Ambiente y tiene por objetivo, con base en el Decreto por el cual se creó, *prestar los servicios públicos de suministro de agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento de aguas residuales y reutilización; operar, mantener y construir la infraestructura hidráulica; explotar, usar, aprovechar las aguas, su distribución y control, así como la preservación de su cantidad y la calidad para contribuir al desarrollo integral sustentable de la Ciudad.*

Al respecto no debemos dejar de lado los objetivos del Sistema de Aguas de la Ciudad de México mismos que consisten en suministrar y distribuir los servicios de agua potable y drenaje a los habitantes del Distrito Federal con la cantidad, calidad y eficiencia necesarios, a través de acciones que contribuyan a la adecuada utilización de la infraestructura existente, y fomentar una cultura moderna de utilización que garantice el abasto razonable del recurso, además de:

- Garantizar el suministro de agua potable con la normatividad de calidad que demanda la población de la Ciudad de México.
- Dotar de servicios adecuados y oportunos a fin de impulsar una cultura de calidad en la prestación, con una vocación plena de atención a la ciudadanía.
- Diseñar las políticas y estrategias que contribuyan a normar y establecer las necesidades de consumo para mejorar los servicios de agua potable, drenaje y tratamiento y reúso que se proporcionan a los usuarios del Distrito Federal.

- Establecer lineamientos que contribuyan al mejor desarrollo de actividades encaminadas a la atención de usuarios.
- Promover que el ejercicio del gasto público se aplique con eficacia, eficiencia y con orientación a la consecución de los objetivos para lo cual fue aprobado.
- Impulsar la ejecución y consecución de obras de infraestructura hidráulica que coadyuven al desarrollo urbano, ambiental y al bienestar social de los habitantes del Distrito Federal.
- Dirigir las acciones de conservación y mantenimiento de la infraestructura hidráulica existente, a efecto de disminuir rezagos y maximizar los niveles de operación de los equipos con eficiencia y rentabilidad.
- Fomentar la conservación y restauración del acuífero y demás recursos naturales, para propiciar su aprovechamiento y desarrollo sustentable, en cumplimiento a la normatividad ambiental establecida.
- Desarrollar nuevas tecnologías y mecanismos que coadyuven a otorgar servicios con calidad, eficacia y eficiencia, mismos que se reflejen en un bienestar social y económico para los habitantes de la Ciudad de México.
- Implementar estrategias de comunicación directas con el usuario para fomentar el uso racional y aprovechamiento del agua potable que coadyuven a garantizar un abasto futuro.
- Promover una cultura de control preventivo orientada a fortalecer los sistemas y registros establecidos, con seguimiento al cumplimiento de objetivos y metas.
- Desarrollar la instrumentación de mecanismos de autocontrol, autocorrección y autoevaluación en las áreas operativas y administrativas, sistemas, procesos y servicios que otorga el Organismo con su constante actualización.
- Promover el desarrollo integral de los recursos humanos a través de la constante capacitación y actualización de los servidores públicos.

Entre las funciones más importantes del Sistema de Aguas de la Ciudad de México está formular, actualizar y controlar el desarrollo del programa de operación hidráulica del Distrito Federal, así como los estudios y proyectos de abastecimiento de agua potable y reaprovechamiento de aguas residuales, construyendo y conservando las obras de

infraestructura hidráulica y de drenaje que requiere la ciudad, en coordinación con las autoridades competentes.

Además de operar y conservar los sistemas de aprovechamiento y distribución de agua potable y alcantarillado del Distrito Federal; supervisar y vigilar su funcionamiento; proyectar y ejecutar las obras de prevención y control de inundaciones, hundimientos y movimientos de suelo, siempre y cuando sean de tipo hidráulico; autorizar y supervisar las conexiones del sistema de agua potable, así como la construcción y conservación de pozos y manantiales, ampliando y mejorando los sistemas de agua potable del Distrito Federal.

A su vez, el Sistema de Aguas de la Ciudad de México establece la coordinación con las instituciones y organismos precisos para desarrollar acciones conjuntas con los municipios y estados circunvecinos al Distrito Federal en materia hidráulica, además de planear, instrumentar y coordinar acciones que conduzcan a lograr el uso eficiente del agua en el Distrito Federal.

8.1 Antecedentes del Sistema de Aguas de la Ciudad de México.

En principio, no debe dejarse de lado que el antecedente del actual Sistema de Aguas de la Ciudad de México, fue la creación de la **Comisión de Aguas del Distrito Federal** el día 14 de Julio de 1992, toda vez que se creó como un organismo desconcentrado con autonomía técnica y operativa. Con el objetivo de prestar a través de terceros los Servicios Públicos de Agua Potable, Drenaje y Agua Residual Tratada a nivel doméstico, comercial e industrial. Con la responsabilidad de la administración, operación y preservación de la infraestructura necesaria para proveer estos servicios.

Dentro de los Objetivos Específicos de la entonces Comisión de Aguas del Distrito Federal, encontramos los siguientes:

- Concientizar a la población sobre el uso racional del líquido mediante mecanismos de pagos justos y equitativos.
- Garantizar el abasto de agua a las generaciones futuras de la Ciudad de México.

Asimismo la Comisión de Aguas del Distrito Federal, se fijó diversas estrategias para cumplir con los objetivos previstos, entre las cuales podemos mencionar:

- Elevar los niveles de ingresos en materia de agua potable y drenaje dentro de una equidad social.
- Implantar el cobro por servicio medido en todo el Distrito Federal.
- Elevar la calidad de los servicios hidráulicos proporcionados a la población.

A su vez la entonces Comisión de Aguas del Distrito Federal, se fijó diversas líneas de acción, para alcanzar sus cometidos, entre las que mencionaremos las siguientes:

- Participación de empresas privadas con experiencia Internacional en el sector, a través de contratos de administración del servicio.
- Establecer el servicio medido al 100%, a través de la Instalación y Mantenimiento de medidores de agua potable.
- Mantener actualizada la información de usuarios y de la infraestructura hidráulica.
- Emisión y recaudación de boletas por cobro mediante servicio medido.
- Reducir el nivel de pérdidas en la red de agua potable a niveles internacionales.
- Rehabilitación de las redes secundarias de agua potable y drenaje.
- Mantener en términos constantes el nivel tarifario del servicio de agua.

De las consideraciones vertidas en este punto, encontramos que desde un principio la entonces Comisión de Aguas del Distrito Federal, se fijó objetivos muy claros sustentándolos en diversas estrategias de manera ligada con distintas líneas de acción, sin embargo con el paso de los años, actualmente podemos señalar que no todos los objetivos fijados, al día de hoy hayan sido logrados, razón por la cual el actual Sistema de Aguas de la Ciudad de México, debe reconsiderar todos y cada uno de los puntos que entonces se fijó la Comisión de Aguas del Distrito Federal, para así lograr una optimización no sólo de la infraestructura, sino también del agua como un vital líquido para toda Nación.

8.2 Contratos de Administración del Servicio de Agua Potable.

El Sistema de Aguas de la Ciudad de México, para un mejor desempeño de sus funciones, celebró contratos con empresas particulares, tal y como se observa en el siguiente esquema:

ZONA	CONTRATISTA	SOCIOS DEL CONSORCIO	DELEGACIONES
A	Servicios de Agua Potable, S.A. de C.V.	Constructora ICA. Compaigne Generale des Eaux (Francia)	Cuauhtémoc, Azcapotzalco y Gustavo A. Madero
B	Industrias del Agua, S.A. de C.V.	Socios Ambientales de México, Severn Trent (Reino Unido)	Benito Juárez, Iztacalco, Venustiano Carranza, Coyoacán
C	Tecnología y Servicios de Agua, S.A. de C.V.	Bufete Industrial; Lyonnaise des Eaux Dumez (Francia)	Iztapalapa, Tláhuac, Xochimilco y Milpa Alta
D	Agua de México, S.A. de C.V.	Grupo Gutsa; Northwest Water International (Reino Unido)	Alvaro Obregón, Miguel Hidalgo, Tlalpan, Magdalena Contreras, Cuajimalpa

Una vez concluidos los Contratos Generales se decidió dar continuidad al proyecto a través de la firma de los Títulos de Concesión. El primero de mayo de 2004 fueron firmados los Títulos de Concesión por un período de cinco años, con las Empresas: Servicios de Agua Potable, S.A. de C.V., Industrias del Agua de la Ciudad de México, S.A. de C.V., Tecnología y Servicios de Agua, S.A. de C.V. y Agua de México, S.A. de C.V.

ACTIVIDADES INCLUIDAS EN LOS TÍTULOS DE CONCESIÓN:

- ✓ Lectura de medidores, cálculo y cobro de derechos por suministro de agua potable y descarga a la red de drenaje.
- ✓ **Resoluciones**, cálculo y cobro de derechos, certificación de pagos, determinaciones de créditos fiscales, requerimientos, transferencias de pagos, constancias de adeudos, dictámenes de devoluciones, compensaciones y convenios de pago.
- ✓ Determinación y cobro de multas previstas en la legislación fiscal y en la Ley de Aguas del Distrito Federal.

- ✓ Acciones de cobranza de acuerdo con los alcances señalados en las disposiciones fiscales y otras disposiciones aplicables.
- ✓ ***Suspensión y/o restricción de los servicios hidráulicos, cancelación de tomas irregulares.***
- ✓ Armado de cuadros, instalación y mantenimiento de medidores.
- ✓ Instalación de nuevas conexiones de agua potable y drenaje.
- ✓ Reconstrucción o cambio de diámetro de la tubería de agua potable y/o drenaje.
- ✓ Sectorización y rehabilitación de la red de agua potable.
- ✓ Detección y supresión de fugas no visibles.
- ✓ Otras actividades inherentes.

8.3 Etapas del proyecto de la Comisión de Aguas de la Ciudad de México

Para el desarrollo del proyecto, la entonces Comisión de Aguas de la Ciudad de México, lo dividió en tres etapas, las cuales se distribuyeron de la siguiente forma con las siguientes actividades y resultados:

8.3.1 Primera Etapa 1993-1996.

ACTIVIDADES

- Censo de Usuarios.
- Regularización de Cuadros con Instalación de Medidores.
- Levantamiento del Catastro.

RESULTADOS

- ◆ Información de usuarios confiable.
- ◆ Información confiable de la infraestructura.
- ◆ Información completa y confiable sobre consumos de agua por los usuarios.

8.3.2 Segunda Etapa en 1996.

ACTIVIDADES

- ◆ Lectura y proceso de la información.
- ◆ Emisión y distribución.
- ◆ Recaudación.
- ◆ Mantenimiento de Medidores.
- ◆ Recaudación atención a clientes y centro de atención telefónica.

RESULTADOS

- ◆ Incrementos en los niveles de ingreso.
- ◆ Servicios de calidad al usuario.
- ◆ Concientización del usuario sobre el uso racional del agua y pago puntual de sus boletas.
- ◆ Emisión a todos los usuarios.

8.3.3 Tercera Etapa desde 1997.

ACTIVIDADES

- ◆ Detección y reparación de fugas visibles y no visibles.
- ◆ Rehabilitación de la red secundaria de agua potable.

RESULTADOS

- ◆ Mejorar la distribución de flujo de agua a los usuarios.
- ◆ Rescatar volúmenes de agua perdidos por fugas.
- ◆ Reducción de los costos de operación.

De lo estudiado en el presente capítulo observamos que en un principio el Proyecto de la entonces Comisión de Aguas del Distrito Federal era muy ambicioso, sin embargo la falta de organización que guarda actualmente el Sistema de Aguas de la Ciudad de México, así como la deficiencia en los servicios que presta, se puede concluir que tales objetivos no han sido satisfechos en su totalidad, lo anterior se pone de manifiesto con los argumentos que más adelante se expresarán en esta investigación.

CAPITULO V

INCONSTITUCIONALIDAD Y EFICACIA DE LAS MEDIDAS DE RESTRICCIÓN Y SUSPENSIÓN DEL SERVICIO DE USO, SUMINISTRO Y APROVECHAMIENTO DEL AGUA EN EL DISTRITO FEDERAL.

En este capítulo se abordará el tema de la presente investigación, ello derivado de lo analizado en capítulos precedentes, para así llegar a la conclusión de la posible inconstitucionalidad de la restricción y la suspensión del suministro del servicio de agua por parte de la autoridad, tomando como base los principios constitucionales estudiados con anterioridad.

6. Principios Constitucionales en Materia de Derechos.

Al ser los derechos el segundo de los ingresos tributarios del Estado, les resultan aplicables los principios en materia fiscal consagrados en nuestra Carta Magna. Sin embargo, considerando la naturaleza jurídica y económica tan peculiar que los derechos poseen, la aplicación de los principios constitucionales presenta una serie de variantes, principalmente en relación a los impuestos.

En primer lugar resulta sumamente necesario aclarar que los Derechos están sujetos a un principio sumamente especial que no le es aplicable a ningún otro ingreso tributario; "...principio que suele expresarse en los siguientes términos: el hecho generador del tributo en el caso de los Derechos, consiste en que el servicio público particular divisible debe prestarse a petición del usuario. Dicho en otras palabras, el supuesto o hipótesis normativa que da nacimiento a los Derechos, estriba en el acto de voluntad por medio del cual el causante ocurre ante el Estado a solicitarle la prestación de un servicio que lo va a beneficiar en forma directa y específica".³⁰⁰

Dentro de dicho contexto es importante mencionar que dada la naturaleza de los servicios particulares divisibles, el Estado jamás ofrece espontáneamente a nadie la

³⁰⁰ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis. México. 2006. Pág. 369.

prestación de esta clase de servicios, sino que tan sólo se concreta a estar en disponibilidad de prestarlos a quienes así se lo soliciten. Por lo que partiendo de tal situación, se verterán algunos comentarios respecto a la aplicación de los principios constitucionales en materia de derechos.

1.6 Principio de Generalidad

Conforme a la naturaleza de este principio, se puede afirmar que los Derechos deben ser pagados **sin excepción** por todas aquellas personas físicas o morales, que se coloquen en la hipótesis normativa de solicitar del Estado la prestación de un servicio público particular divisible, como ocurre en el presente asunto en el suministro del servicio de agua potable.

Es decir estos derechos no deben ser cobrados a todos los habitantes de un país, sino sólo deben hacerse efectivos a todas aquéllas personas físicas o morales que, previa solicitud ante la autoridad competente, se beneficien de la actividad estatal a través de la recepción del servicio establecido en el artículo 194 del Código Financiero del Distrito Federal.

1.7 Principio de Obligatoriedad

Desde luego entendemos que la consecuencia natural relativa al párrafo anterior, será, que una vez que el contribuyente ha solicitado de la Administración Pública la prestación de un servicio particular divisible, automáticamente queda **obligado** a cubrir el importe de los Derechos correspondientes, en los términos y plazos que se fije en nuestro Código Financiero del Distrito Federal, ya que de no hacerlo, el Estado, en este caso el Sistema de Aguas de la Ciudad de México, está facultado, para iniciar en contra del usuario, el correspondiente procedimiento económico-coactivo, o de ejecución, con la finalidad de recuperar el costo que le significó suministrar un servicio que tan sólo le benefició directa y específicamente al propio contribuyente.

1.8 Principio de Legalidad

Al ser los derechos una contribución o ingreso tributario del Estado, evidentemente tenemos que reiterar una vez más que, para que los mismos posean validez jurídica, deben encontrarse previa y expresamente establecidos en una ley aplicable al caso de que se trate, ley que, desde luego, debe haber sido expedida después de haberse agotado el principio legislativo que en materia fiscal establece nuestra Constitución, por lo que en la presente investigación, es dable señalar que el pago de los derechos por el suministro de agua encuentra su fundamento legal en el Capítulo IX, De los Derechos por la Prestación de Servicios, Sección Primera, De los Derechos por el Suministro de Agua, del Código Financiero del Distrito Federal, por lo que se agota la existencia del principio en cuestión.

Por otra parte, y en atención al principio de certeza o certidumbre, la ley no debe concretarse a establecer la existencia de los derechos en sí, sino que además debe regular con fijeza los correspondientes elementos constitutivos, hecho generador del tributo, sujeto activo y pasivo, tarifa aplicable, lugar de pago y sanciones en caso de incumplimiento.³⁰¹

1.9 Principio de Proporcionalidad

Por lo que se refiere a dicho principio, nos encontramos con una importante variación respecto a lo que debemos entender por proporcionalidad. Efectivamente como se ha referido en capítulos anteriores, la proporcionalidad consiste, en esencia, en la obligación que todo ciudadano tiene de contribuir a los gastos públicos en una proporción lo más cercana posible a su respectiva capacidad económica.

Ahora bien, tal criterio es inaplicable tratándose de Derechos, en virtud de que para calcular el importe de los mismos no debe tomarse en consideración la capacidad económica del contribuyente. Lo anterior obedece al hecho de que los derechos a diferencia de lo que sucede con los impuestos, no pretenden gravar el ingreso, la utilidad o el rendimiento de una persona, sino tan sólo permitirle al Estado la recuperación del costo del servicio público particular divisible que prestó a solicitud del usuario. Por lo

³⁰¹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis. México. 2006. Pág. 370.

tanto, la situación que se genera resulta radicalmente distinta, ya que en el caso de los impuestos el contribuyente, sin que medie ningún acto de voluntad de su parte, se ve precisado a cubrirlos por la simple realización de una actividad económica gravada por la ley; en cambio, en los Derechos, la obligación fiscal no nace en forma automática por disposición legal, sino como consecuencia de un acto de voluntad del interesado que, por así convenir a sus intereses, solicita a la Administración Pública, en este caso al Sistema de Aguas de la Ciudad de México, le preste el servicio del suministro de agua que va a beneficiarle de forma directa y específica.

En tales condiciones, para cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad, lo que interesa en el caso que nos ocupa no es la capacidad económica del usuario, ya que ésta debe suponerse desde el momento en el que voluntariamente solicita que el servicio le sea prestado, sino el costo que para el Estado representó esa prestación. Por consiguiente debe señalarse que para cumplir con el invocado mandamiento constitucional, el monto de las tarifas o cuotas de los servicios debe fijarse fundamentalmente en proporción al costo del servicio prestado.³⁰²

Complementando lo anterior, debe añadirse que la suma en cantidad líquida de los Derechos a pagar debe ser mayor, en términos tanto cuantitativos como cualitativos, para quienes se benefician en mayor proporción de un servicio público particular divisible, que para quienes obtengan un beneficio menor. Para ilustrar tal situación baste decir que los Derechos que se cubren por el consumo de agua potable, resulta evidente que quien se beneficia de este servicio para satisfacer necesidades domésticas de un pequeño departamento, debe pagar una cantidad cualitativamente (es decir proporcionalmente) menor que quienes se aprovechan del servicio para satisfacer las necesidades de una casa inmensa o bien de algún complejo industrial.

De tal modo, a manera de síntesis, baste decir que el principio de proporcionalidad en el caso específico de los Derechos por el Suministro de Agua, queda sujeto a dos supuestos:

1. El monto de las correspondientes tarifas se fija en función del costo del servicio prestado.

³⁰² ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis. México. 2006. Pág. 371.

2. Proporcional y cualitativamente se grava en mayor medida a quienes más se benefician (debido a un mayor aprovechamiento del servicio del suministro de agua), que a quienes obtienen un beneficio menor.

Al respecto podemos hacer referencia tesis en las que se han establecido criterios entorno a la proporcionalidad y equidad en materia de derechos, mismas que se citan a continuación:

No. Registro: 232,409
Tesis aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa
Séptima Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
169-174 Primera Parte
Tesis:
Página: 23
Genealogía: Informe 1969, Pleno, página 190.

DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS. La satisfacción de las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas fiscales establecidas por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que las leyes tributarias tratan de llevar a cabo en materia de derechos a través de una escala de mínimos a máximos en función del capital del causante de los derechos correspondientes, traduce un sistema de relación de proporcionalidad y equidad que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio que cause los respectivos derechos y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.

Amparo en revisión 5238/79. Gas Licuado, S.A. 25 de enero de 1983. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Alfonso López Aparicio.

Séptima Epoca, Primera Parte:

Volumen 12, página 27. Amparo en revisión 1514/65. Armando Ruiz

Ayluardo. 3 de diciembre de 1968. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Ezequiel Burguete Farrera.

Véase Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Primera Parte:

Volumen 58, página 33, bajo el rubro "LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE TIJUANA, BAJA CALIFORNIA, PARA 1967. SU ARTÍCULO 15 ES INCONSTITUCIONAL. DERECHOS POR EXPEDICION Y REVALIDACION DE LICENCIAS SANITARIA Y FISCAL."

Volumen 73, página 23, bajo el rubro "LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE TECATE, BAJA CALIFORNIA, PARA 1962. SU ARTÍCULO 14 ES INCONSTITUCIONAL."

Nota: En el Informe de 1969, la tesis aparece bajo el rubro "DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS."

No. Registro: 196,936

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa, Constitucional

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

VII, Enero de 1998

Tesis: P./J. 4/98

Página: 5

DERECHOS POR SERVICIO DE AGUA POTABLE. PARA EXAMINAR SI CUMPLEN CON LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, DEBE ATENDERSE AL OBJETO REAL DEL SERVICIO PRESTADO POR LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA CONSIDERANDO SU COSTO Y OTROS ELEMENTOS QUE INCIDEN EN SU CONTINUIDAD. La

Suprema Corte ha sustentado en diversas tesis jurisprudenciales que las leyes que establecen contribuciones, en su especie derechos por servicios, fijando una tarifa o una cuota aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos ajenos al costo del servicio público prestado, violan los principios de proporcionalidad y equidad, ya que ello da lugar a que por un mismo servicio se contribuya en un monto diverso. Por otro lado, **tratándose de los derechos por el servicio de agua potable, ha tomado en consideración, para juzgar sobre los citados principios constitucionales,** no la simple correlación entre el costo del servicio y el monto de la cuota, sino también los beneficios recibidos por los usuarios, las posibilidades económicas de éstos y otras razones de tipo extrafiscal. Del examen de ambos criterios, se concluye que este Alto Tribunal ha sentado criterios distintos para derechos por servicios de naturaleza diversa, atendiendo al objeto real del servicio prestado por el ente público, que trasciende tanto a su costo como a otros elementos que inciden en la

continuidad y permanencia de su prestación. Ello porque tratándose de derechos causados por servicios el objeto real de la actividad pública se traduce, generalmente, en la realización de actividades que exigen de la administración un esfuerzo uniforme, a través del cual puede satisfacer todas las necesidades que se presenten, sin un aumento apreciable del costo del servicio, mientras que la prestación del diverso de agua potable requiere de una compleja conjunción de actos materiales de alto costo a fin de lograr la captación, conducción, saneamiento y distribución del agua que, además, no está ilimitadamente a disposición de la administración pública, pues el agotamiento de las fuentes, la alteración de las capas freáticas, los cambios climáticos y el gasto exagerado, abusivo o irresponsable de los usuarios, repercuten en la prestación del servicio, porque ante la escasez del líquido, es necesario renovar los gastos para descubrir, captar y allegar más agua, todo lo cual justifica, cuando son razonables, cuotas diferentes y tarifas progresivas.

Amparo en revisión 2108/91. Carlantú del Pacífico, S.A. 18 de mayo de 1994. Unanimidad de veinte votos. Ausente: Samuel Alba Leyva. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Raúl Alberto Pérez Castillo.

Amparo en revisión 492/96. Teófilo Aguilar Rioja. 13 de agosto de 1996. Once votos. Ponente: Olga María Sánchez Cordero. Secretaria: Norma Lucía Piña Hernández.

Amparo en revisión 1753/96. Inmobiliaria Polar, S.A. de C.V. 21 de agosto de 1997. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

Amparo en revisión 1648/95. Chrysler de México, S.A. 29 de septiembre de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas.

Amparo en revisión 251/96. Papelera Iruña, S.A. de C.V. 29 de septiembre de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de enero en curso, aprobó, con el número 4/1998, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de enero de mil novecientos noventa y ocho.

Al respecto resulta necesario hacer hincapié que para la determinación de los derechos correspondientes, ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio que cause los respectivos derechos, en la realización de actividades que exigen de la administración un esfuerzo uniforme, a través del cual puede satisfacer todas las necesidades que se presenten, sin un aumento apreciable del costo del servicio,

mientras que la prestación del diverso de agua potable requiere de una compleja conjunción de actos materiales de alto costo a fin de lograr la captación, conducción, saneamiento y distribución del agua que, además, no está ilimitadamente a disposición de la administración pública, pues el agotamiento de las fuentes, la alteración de las capas freáticas, los cambios climáticos y el gasto exagerado, abusivo o irresponsable de los usuarios, repercuten en la prestación del servicio, porque ante la escasez del líquido, es necesario renovar los gastos para descubrir, captar y allegar más agua, todo lo cual justifica, cuando son razonables, cuotas diferentes y tarifas progresivas.

1.10 Principio de Equidad

En lo que a este punto concierne, cabe afirmar que los preceptos reguladores de los Derechos por el Suministro de Agua, deben otorgar un trato igualitario a todos los usuarios del servicio de acuerdo al uso y consumo de cada uno de ellos, según corresponda. Esta consideración debe referirse fundamentalmente a las tarifas conforme a las cuales se cobran los derechos, a fin de señalar que dichas tarifas deben ser iguales para quienes reciban servicios análogos y hagan un uso o aprovechamiento idéntico. Dicho en otras palabras se violaría el principio de equidad si a quien está recibiendo el mismo tipo de servicio público particular divisible y está haciendo el mismo uso de él, se le cobra por concepto de Derechos una cantidad mayor o menor que la que tengan que pagar otras personas que reciban dicho servicio en condiciones análogas.

Sobre este particular es de gran importancia reiterar que esta noción de igualdad es válida, siempre y cuando se trate tanto del mismo servicio como de idéntico aprovechamiento, porque evidentemente las tarifas deben variar cuando el aprovechamiento es desigual, ya que, de no ser así, se vulneraría el diverso principio de proporcionalidad. Por lo tanto, la equidad tributaria opera en el caso específico de los Derechos cuando la ley respectiva otorga a todas las personas que reciben el mismo servicio y que obtienen de él un aprovechamiento idéntico, el mismo tratamiento tanto en materia de tarifas, como en lo relativo a fechas y lugares de pago, sanciones, etcétera.

7. Restricción y Suspensión del Servicio de Derechos por el suministro de agua.

Tal supuesto lo encontramos establecido en nuestra legislación local en el artículo 199 del Código Financiero del Distrito Federal, mismo que se abordará en párrafos subsecuentes.

2.4 Definición de Restricción

Al respecto tomaremos como definición la establecida en el Diccionario de la Lengua Española, que nos refiere que "...restricción es la acción y resultado de restringir una cosa, limitación o reducción en el uso o gasto de una cosa, y a su vez la palabra restringir la define como el hacer que una cosa sea menor o limitarla".³⁰³

2.5 Definición de Suspensión

En este sentido se referirá la definición que nos da el Diccionario de la Lengua Española, el cual establece que "...suspensión es la interrupción o anulación de una cosa durante un tiempo, y a su vez la palabra suspender la define como interrumpir una cosa o una acción".³⁰⁴

2.6 Marco Jurídico de la Restricción y la Suspensión del Suministro del agua.

El tema central de nuestro tema de investigación tiene sustento en el artículo 199 del Código Financiero del Distrito Federal, en el cual se establece la facultad que tiene el Sistema de Aguas de la Ciudad de México, de restringir y/o suspender los servicios hidráulicos, para mayor comprensión se cita el precepto de referencia:

ARTICULO 199.- En caso de que los **contribuyentes** no paguen los derechos a su cargo en dos o más periodos consecutivos o alternados, o bien, cuando reincidan en declarar consumos menores a los

³⁰³ Diccionario de la Lengua Española. Larousse. España. 2001. Pág. 1524.

³⁰⁴ *Ibíd.* Pág. 1659.

determinados por la autoridad, el Sistema de Aguas, analizando el caso en concreto, determinará si aplica la **suspensión o restricción** de los servicios hidráulicos, sin perjuicio de las demás sanciones a que hace referencia la Ley de Aguas del Distrito Federal.

Para el caso de que tengan ambos usos doméstico y no doméstico, el Sistema de Aguas determinará la **suspensión** del suministro.

Igualmente, **queda obligado** dicho órgano para **suspender el servicio**, cuando se comprueben tomas o derivaciones no autorizadas o con uso distinto al manifestado; modificaciones o manipulaciones a los ramales de las tuberías de distribución; se comercialice el agua suministrada por el Distrito Federal a través de tomas conectadas a la red pública, sin autorización; se empleen mecanismos para succionar agua de las tuberías de distribución o bien, se destruyan, alteren o inutilicen los aparatos medidores.

Asimismo, el Sistema de Aguas podrá **suspender** los servicios hidráulicos a inmuebles de usos no domésticos; o bien **restringirlos** a la cantidad necesaria para satisfacer los requerimientos básicos, tratándose de inmuebles de uso doméstico, en los casos en que la autoridad haya determinado importes adicionales a pagar por parte de los contribuyentes y que los mismos omitan el pago en los plazos indicados, esto sin perjuicio de las sanciones a que hace referencia la Ley de Aguas del Distrito Federal.

Cuando se suspenda o restrinja alguno de los servicios hidráulicos, para su restablecimiento, previamente se cubrirán los derechos y accesorios legales que se hubiesen generado, por la omisión del pago, así como aquellos que correspondan a su reinstalación, conforme a lo dispuesto en la fracción VII del artículo 202, según el caso.

El Sistema de Aguas, **restablecerá** los servicios hidráulicos una vez cubiertos los derechos de agua y accesorios legales que se hubiesen generado por la omisión del pago, así como los costos de reinstalación de los servicios, en los casos en que el usuario opte por realizar el pago en parcialidades, la reinstalación de los servicios se hará una vez cubierta la primera parcialidad a que se refiera la autorización respectiva.

No obstante lo anterior, la autoridad quedará facultada para **suspender** o **restringir** nuevamente el servicio, a partir del día siguiente a aquel en que deba hacerse el pago de una parcialidad, y el usuario entere un importe menor a ésta, u omita el pago de la misma.

De la lectura del precepto en cita, encontramos que se prevén varios supuestos, en principio atendiendo al uso de la toma de agua de que se trate, así como también los supuestos que tendrían que darse para que se dé la restricción o suspensión del servicio, según sea el caso.

8. Inconstitucionalidad de las medidas de suspensión y restricción del servicio de suministro del agua.

De lo analizado en capítulos precedentes, podemos concluir que la restricción y suspensión del servicio de suministro de agua, contemplada en el artículo 199 del Código Financiero del Distrito Federal, resulta inconstitucional, ello resulta así pues de la simple lectura que se haga del precepto de referencia se puede advertir que no establece un procedimiento por el cuál la autoridad pueda determinar el origen de una restricción o suspensión del servicio de suministro de agua para los usuarios, es decir, se observan diversos supuestos bajo los cuales de manera directa se deja al arbitrio de la autoridad el determinar sobre la procedencia de restringir o suspender el servicio del suministro de agua, sin que de manera previa se le haga del conocimiento del usuario los motivos y circunstancias que la autoridad tiene para suspenderle o restringirle el servicio, lo cual evidentemente deja en estado de indefensión a los usuarios, vulnerando su garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de nuestra Carta Magna, así como el contenido del diverso 16 del mismo ordenamiento al no cumplir con los requisitos de legalidad y seguridad jurídica, preceptos que a la letra se citan:

Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

...

Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

...

De los preceptos en cita, podemos mencionar por un lado que el derecho de audiencia a que se refiere el artículo 14 constitucional, debe tener lugar dentro del procedimiento que anteceda a la sanción de que se haga objeto una persona, y por otro lado que en términos del artículo 16 nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, supuestos que no se cumplen con la suspensión y restricción del servicio de suministro de agua que hace la autoridad en términos del artículo 199 del Código Financiero del Distrito Federal, ello es así, toda vez que del citado precepto, se observa que el actuar de la autoridad no tiene sustento en ningún procedimiento, sino que a su arbitrio, ésta determina si aplica la suspensión o restricción de los servicios hidráulicos, sin que medie previamente procedimiento alguno para establecer que se actualiza alguno de los supuestos que contiene el artículo 199, motivo por el cual consideramos que la suspensión y restricción del servicio de suministro de agua resulta inconstitucional al violentar el contenido de los artículos 14 y 16 antes mencionados.

Al respecto podemos hacer referencia a algunas tesis para reforzar los argumentos anteriores:

No. Registro: 321,951
Tesis aislada
Materia(s): Constitucional
Quinta Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
LXXXVIII
Tesis:
Página: 975

ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL (AUDIENCIA GARANTIA DE). El derecho de la audiencia a que se refiere el artículo 14 constitucional, debe tener lugar dentro del procedimiento que antecede a la sanción de que se haga objeto a una persona, y por consiguiente, no es posible conceptuar que se ha concedido tal derecho a ésta, por el sólo hecho de haberla interrogado sobre la visita que se le practicó y que motivó la sanción que se le impuso.

Amparo administrativo en revisión 1626/45. Jiménez Tavera Ramón. 24 de abril de 1946. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Franco Carreño. La publicación no menciona el nombre del ponente.

No. Registro: 238,355

Tesis aislada

Materia(s): Común

Séptima Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

81 Tercera Parte

Tesis:

Página: 15

Genealogía: Informe 1975, Segunda Parte, Segunda Sala, tesis 50, página 88.

Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, Segunda Sala, Quinta tesis relacionada con la jurisprudencia 344, página 591.

AUDIENCIA Y SEGURIDAD JURIDICA, GARANTIAS DE. ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA DE BIENES O DERECHOS. DISTINCION. ARTICULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES. En los términos del artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Federal, la audiencia previa a la emisión del acto de autoridad y el debido proceso legal, como garantías del gobernado, son de observancia obligatoria únicamente tratándose de actos privativos, sea de la vida, de la libertad, de propiedades, posesiones o derechos de los particulares más no así cuando se trata de actos de molestia que no tengan la finalidad de privar al afectado de alguno de sus bienes o derechos, pues tales actos se rigen solamente por la garantía de seguridad jurídica (fundamentación y motivación) que establece el artículo 16 constitucional.

Amparo en revisión 1389/71. La Libertad, Compañía General de Seguros, S.A. y acumulado. 4 de septiembre de 1975. Cinco votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

De las consideraciones anteriores podemos afirmar que el contenido del artículo 199 del Código Financiero del Distrito Federal resulta ser violatorio de las garantías de audiencia, de legalidad y seguridad jurídica, ya que transgrede en perjuicio de los

usuarios del servicio de suministro de agua, el contenido de los artículos 14 y 16 respectivamente de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al no establecerse un procedimiento que justifique la aplicación de una suspensión y/o restricción del servicio.

9. Limitaciones de la Restricción y Suspensión del servicio de suministro del agua.

Hablamos de limitaciones en este punto, pues si tomamos en cuenta que es restringido y/o suspendido el servicio del suministro de agua, según sea el caso, se le estará privando a los usuarios de un recurso al cual todos los seres humanos tienen derecho para satisfacer sus necesidades básicas, así como también a la preservación de la salud, sin embargo ese derecho al agua de cada individuo y su uso deben ejercerse con respeto hacia las necesidades de las generaciones presentes y futuras.

Es decir, si se restringe o suspende el servicio del suministro de agua de manera arbitraria por parte de la autoridad puede darse el caso que los usuarios no gocen con ese derecho fundamental, desde luego en el caso de que hayan cumplido con su obligación de pagar en tiempo y forma los respectivos derechos por el suministro de agua, conforme a lo que establece el Código Financiero del Distrito Federal en el Capítulo respectivo, por lo que verían vulnerada su esfera jurídica.

10. Eficacia o ineficacia de las medidas de suspensión y restricción del servicio del uso, suministro y aprovechamiento del agua.

Sobre este punto se estima que debe modificarse el contenido del artículo 199 del Código Financiero del Distrito Federal, tomando en cuenta que el derecho de servicio de agua es un derecho fundamental para todo ser humano y no se le puede negar a nadie el suministro del líquido vital, razón por la cual dicho precepto resulta violatorio no sólo a nuestra Carta Magna, sino también a derechos fundamentales.

Sin embargo en la actualidad encontramos que el Sistema de Aguas de la Ciudad de México, emite tanto órdenes de restricción y suspensión del servicio del suministro de agua, de manera injustificada toda vez que en ocasiones el sujeto pasivo de la obligación tributaria aparece como deudor de los derechos por el suministro de agua, pese a que va a al corriente del pago de la contribución en cita, lo que puede suceder entre otros supuestos porque no existe armonía en su sistema de pagos, es decir entre el pago efectuado por los usuarios de dicho servicio ante la Tesorería del Distrito Federal, Instituciones Bancarias o sus Auxiliares, con relación a los registros de control de pago que posee la autoridad, situación que ha provocado que la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal haya dictado la Jurisprudencia S.S./J.29, misma que a la letra se cita:

PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES ESTABLECIAS EN CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, FORMA DE ACREDITAR

EL.- De conformidad con el artículo 294 del Código Financiero del Distrito Federal, los contribuyentes podrán acreditar el pago de sus obligaciones fiscales, con las formas oficiales aprobadas por la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Distrito Federal, en la que conste la impresión original de la máquina registradora o sello de la oficina recaudadora autorizada o de sus auxiliares y cuando se carezca de ésta, con el sello de una y otra y la firma del cajero, sin que sea obstáculo para lo anterior, que lo pagos no se encuentren reflejados en los registros de la autoridad, ya que es facultad exclusiva de las autoridades fiscales y de sus auxiliares la recepción de los fondos y por ende, la obligación de realizar su registro, por lo tanto, la falta de cumplimiento de dicha obligación no tiene porque deparar perjuicio a los contribuyentes, al no tener éstos ninguna injerencia en la recepción de los fondos.

De lo anterior se observa que finalmente si los contribuyentes demuestran haber efectuado el pago de sus contribuciones, en este caso de los derechos por el suministro de agua respectivos, de conformidad con las formas aprobadas por la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal y de forma paralela la autoridad, en el presente asunto el Sistema de Aguas de la Ciudad de México les practica una orden de suspensión o

restricción del suministro de agua, podemos decir que la misma resulta injusta y contraria a derecho, teniendo en cuenta los argumentos vertidos en párrafos precedentes.

Por otro lado, cabe señalar que se violenta el contenido del artículo 22 Constitucional, mismo que prohíbe entre otros supuestos las penas inusitadas y trascendentales. Al respecto en el tema de la presente investigación podemos señalar que la autoridad al suspender o restringir el suministro de agua a los usuarios del servicio, en la gran mayoría de los casos lo hace de manera arbitraria como resultado de diversos problemas que son ajenos a los contribuyentes, sino son consecuencia de un deficiente e ineficaz sistema no sólo de administración sino de organización del Sistema de Aguas de la Ciudad de México, por lo que ante la actual crisis económica mundial, muchas familias que se encuentran en una delicada situación financiera, ven mermados sus derechos fundamentales al verse privados del suministro del vital líquido, en donde en situaciones extremas carecen del mínimo para satisfacer sus necesidades básicas por lo que respecta al uso doméstico, causando un probable perjuicio en la salud de las familias, razón por la cual se estima que la restricción o suspensión del servicio hidráulico es una pena inusitada y trascendental por las consecuencias que pueden darse ante la falta de suministro del actualmente denominado “oro azul”.

Finalmente se reitera que el contribuyente se enfrenta a la violación de la garantía de audiencia, consagrada en el artículo 14 Constitucional, toda vez que de improviso y de forma súbita la autoridad sin darle oportunidad de alegar lo que a su derecho convenga restringe y/o suspende el suministro del agua a través del personal del Sistema de Aguas de la Ciudad de México, cuando al usuario ni siquiera se le ha informado de manera previa cuáles son las razones o motivos de la restricción y/o suspensión que le practica la autoridad, al respecto sirve de apoyo el siguiente criterio:

No. Registro: 178,550
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXI, Mayo de 2005
Tesis: IX.1o.18 A
Página: 1404

AGUA POTABLE. EL CORTE O SUSPENSIÓN DEL SERVICIO ES INCONSTITUCIONAL SI NO SE ACREDITA QUE SE DIO AL USUARIO EL AVISO PREVIO PARA QUE CUMPLIERA CON EL ADEUDO (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE SAN LUIS POTOSÍ). La garantía de audiencia debe respetarse, independientemente de lo que dispongan las leyes secundarias, por lo que si el Organismo Intermunicipal Interapas **llevó a cabo el corte del servicio de agua potable al usuario y no acreditó que le hubiera dado un aviso previo, concediéndole un plazo para que cumpliera con el adeudo que tenía, tal proceder resulta violatorio de garantías**, aún cuando el artículo 123 de la Ley de Agua Potable para el Estado y Municipios de San Luis Potosí autorice a los organismos prestadores del servicio de que se trata para proceder al corte sin condicionarlo a tal aviso, porque sobre esa legislación se encuentra la Constitución General de la República.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Amparo en revisión 463/2004. José Ángel Medina Narváez. 17 de marzo de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Arizpe Narro. Secretario: Juan Guillermo Alanís Sánchez.

Por todo lo anterior se concluye que las medidas de restricción y suspensión del servicio del suministro de agua resultan ineficaces, toda vez que el precepto legal que les da vida no encuentra sustento en ningún procedimiento, además de que vulnera la esfera jurídica de los usuarios por las consideraciones vertidas en la presente investigación, sin dejar de lado la ineficacia del Sistema de Aguas de la Ciudad de México, entorno a la regulación de tan importante derecho al tratarse de un recurso que resulta indispensable para el desarrollo humano.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El Estado proveerá a su población de seguridad, justicia y servicios públicos, para lo cual requiere de elementos materiales, humanos y financieros que le permitan allegarse de la capacidad de maniobra necesaria para cumplir con sus fines.

SEGUNDA.- El Estado para realizar cualquiera de sus atribuciones, requiere de recursos y, para obtenerlos, recibe ingresos tributarios que son los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras.

TERCERA.- Lo anterior se logra, porque el Estado tiene la potestad tributaria, que es la facultad para imponer contribuciones, la cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce por medio de los órganos correspondientes, Congreso de la Unión a nivel federal, así como a través de las legislaturas de los Estados y la Asamblea Legislativa del Distrito Federal.

CUARTA.- Para el caso de México, el poder tributario se le localiza de manera general en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, que dispone que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

QUINTA.- El Distrito Federal, es una entidad federativa que se considera “sui géneris”, ello es así en atención a que el Distrito Federal al ser sede de los Poderes de la Unión, tiene una característica no propia de ninguna otra entidad federativa lo que evidencia su naturaleza distinta con respecto a las partes integrantes de la Federación (estados de la República).

SEXTA.- Resulta evidente la importancia de los derechos, como fuente de recursos para el Estado, ya que a través de ellos el Poder Público recauda sumas que lo resarcen de las erogadas en la prestación de servicios sobre los que el mismo presta.

SÉPTIMA.- La obligación de pagar los Derechos por el Suministro de Agua se encuentra en el artículo 194 del Código Financiero del Distrito Federal, el cual señala que recaerá en los usuarios de dicho servicio, advirtiendo que el monto de dichos derechos comprenderá las erogaciones necesarias para adquirir, extraer, conducir y distribuir el líquido, así como su descarga a la red de drenaje, y las que se realicen para mantener y operar la infraestructura necesaria para ello.

OCTAVA.- El 1º de enero de 2003 entró en funcionamiento el Organismo Público Descentralizado, Sistema de Aguas de la Ciudad de México (SACM), por decreto del Jefe de Gobierno del Distrito Federal, al fusionar la entonces Dirección General de Construcción y Operación Hidráulica (DGCOH) y la Comisión de Aguas del Distrito Federal (CADF), mismo que actualmente tiene la naturaleza de órgano desconcentrado, y tiene como finalidad crear los mecanismos más adecuados que permitan proporcionar los medios para lograr una eficiente distribución de los servicios hidráulicos en la Ciudad de México, así como la modernización de los sistemas para su operación.

NOVENA.- El Proyecto inicial de la entonces Comisión de Aguas del Distrito Federal era muy ambicioso, sin embargo la falta de organización que guarda actualmente el Sistema de Aguas de la Ciudad de México, así como la deficiencia en los servicios que presta, nos lleva a concluir que los objetivos fijados originalmente no han sido cumplidos.

DÉCIMA.- La restricción y la suspensión del servicio hidráulico la encontramos en nuestra legislación local en el artículo 199 del Código Financiero del Distrito Federal.

DÉCIMA PRIMERA.- El contenido del artículo 199 del Código Financiero del Distrito Federal resulta ser violatorio de las garantías de audiencia, de legalidad y seguridad jurídica, ya que transgrede en perjuicio de los usuarios del servicio de suministro de agua, el contenido de los artículos 14 y 16 respectivamente de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al no establecerse un procedimiento previo que justifique la aplicación de una suspensión o restricción del servicio.

DÉCIMA SEGUNDA.- Así se encuentra que el Sistema de Aguas de la Ciudad de México, emite en la mayoría de los casos tanto órdenes de restricción o suspensión del servicio del suministro de agua, de manera injustificada toda vez que en ocasiones el sujeto pasivo de la obligación tributaria aparece como deudor de los derechos por el suministro de agua, pese a que va a al corriente del pago de la contribución en cita o se le fijan créditos fiscales que no van de acuerdo al consumo de los usuarios.

DÉCIMA TERCERA.- Se propone una modificación al texto del artículo 199 del Código Financiero del Distrito Federal, con la finalidad de que se establezca un procedimiento para la práctica de la restricción o suspensión del servicio hidráulico, cumpliendo con los principios constitucionales que se han abordado en la presente investigación para no vulnerar la esfera jurídica de los usuarios.

BIBLIOGRAFÍA

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús *El principio de Equidad Tributaria* (Una propuesta metodológica para su efectiva aplicación) Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal.

ARAUJO FALCAO, Amílcar. *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. De Palma. Buenos Aires, Argentina. 1964.

ARMIENTA CALDERON, Gonzalo. *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*. Textos Universitarios. Manuel Porrúa. México, 1977.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis. México. 2006.

BALLESTEROS, Pío. *Manual de Hacienda Pública*. Revista de Derecho Privado. Madrid. 1940.

BIELSA, Rafael. *Estudios de Derecho Público*. Tomo II. Derecho Fiscal. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1951.

CARDENAS ELIZONDO, Francisco. *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*. Porrúa. México, 1992.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. Editorial IURE. México. 2007.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal II*. Editorial IURE. México. 2007.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*. Primera Parte. 2ª Edición. Editorial Oxford. México. 2002.

DABIN, Jean, *Doctrina General del Estado*. Trads. Héctor González Uribe y Jesús Toral Moreno, 2ª edición. Editorial Jus. México, 19.

DE LA GARZA, Francisco. *El Municipio, Historia, Naturaleza y Gobierno*. Editorial Jus. 1947.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S. A. México. 2006.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. Tercera edición. Editorial Limusa. México 2006.

FERNANDEZ SAGARDI, Augusto. *Código Fiscal de la Federación, Comentarios y Anotaciones*. Editorial Gasca Sicco. México. 2004.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. Volumen I. Primera Parte. 21º ed. Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A. Madrid, 1999.

FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas**. Decimoquinta edición. Editorial Porrúa, S.A. México.1974.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas**. Tomo I. Parte General. Depalma. Buenos Aires. 1996.

GIANNINI, Achille Donato. **Elementos de Derecho Financiero**. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, España. 1957.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho Financiero**. Tomo I. Ediciones Depalma. Buenos Aires Argentina. 1976.

HALLIVIS PELAYO, Manuel. **Fisco, federalismo y globalización en México**. Editorial Tax. México. 2004.

JARACH, Dino, **Hecho Imponible**. Tercera Edición. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina. 1996.

LOMELÍ CEREDO, Margarita. **Derecho Fiscal Represivo**. Editorial Porrúa. México. 1997.

LÓPEZ LÓPEZ, Patricia. **La exención en el impuesto predial del Distrito Federal, una problemática de aplicación en relación a los inmuebles del dominio público de la Federación**. UNAM. México. 2007.

MABARAK CERECEDO, Doricela. **Derecho Financiero Público**. Mc. Graw-Hill. México. 1995.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**. Editorial Porrúa. México. 2005.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. **Primer curso de Derecho Tributario Mexicano**, Editorial Porrúa, México 2004.

ORTEGA, Joaquín B. **Apuntes de Derecho Fiscal**. Monterrey. 1946.

PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria**. 1ª edición. Editorial Porrúa. México. 2001.

PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio. **Curso de Derecho Tributario I**. Editoriales de Derecho Reunidas, S. A. Madrid, 1975.

PEREZ ROYO, Fernando. **Derecho Financiero y Tributario**. Parte General. 11ª edición. Civitas. Madrid. 2001.

PUGLIESE, Mario. **Instituciones de Derecho Financiero**. 2ª edición. Porrúa. México, 1976.

QUERALT, Juan Martín, LOZANO, Carmelo y POVEDA, Francisco. **Derecho Tributario**. 4ª Edición. Aranzadi. Pamplona, 1999.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNEZ, Jorge. **Derecho Tributario Mexicano**. Editorial Trillas. México. 1988.

RADBRUCH, Gustav. **Introducción a la Filosofía del Derecho**. 3ª Edición. Editorial Fondo de Cultura Económica. Colección Breviarios. México, 1965.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho Fiscal**. Editorial Oxford. México. 2004.

SÁINZ DE BUJANDA, **Sistema de Derecho Financiero**. Universidad Complutense. Madrid. 1979.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. **Derecho Fiscal Mexicano**. Cuarto Edición. Editorial Porrúa. México. 2007.

VALDÉS COSTA. **Curso de Derecho Tributario**. 3ª edición. Editorial Themis. Bogotá-Colombia, 2001.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 8ª edición. De Palma. Buenos Aires, Argentina, 1994.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación de 2008.

Código Financiero del Distrito Federal de 2008.

Ley de Aguas Nacionales.

Reglamento de la Ley de Aguas Nacionales.

Ley de Aguas del Distrito Federal.

Ley de Salud del Distrito Federal.

Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

FUENTES INFORMÁTICAS

www.asambleadf.gob.mx

www.juridicas.unam.mx

www.cddhcu.gob.mx

CD IUS 2008

OTRAS FUENTES

Comisión Nacional para la Celebración del 175 Aniversario de la Independencia Nacional y 75 Aniversario de la Revolución Mexicana. *Congreso Constituyente, 1916-1917, Diario de Debates*; edición facsimilar. México, 1985.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Comentada. INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. Comentario FIX ZAMUDIO, Héctor. UNAM. México, 1985.

DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael **“Diccionario de Derecho”** Porrúa, 26ª edición, México, 1989.

Diccionario Jurídico Mexicano, Tomos I a IV, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Porrúa, 8ª edición., México, 2000.

Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo VII, Letras I-J, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 1984.

Diccionario de la Lengua Española. Larousse. España. 2001.

Gaceta Oficial del Distrito Federal. 06 de febrero de 2008. **“RESOLUCIÓN por la que se autoriza al Sistema de Aguas de la Ciudad de México, para prestar los Servicios de Tesorería que se indican”**