



24'273

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

LAS CARGAS PARAFISCALES

T E S I S

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN DERECHO

P r e s e n t a :

EDUARDO MENDOZA CASTAÑEDA

México, D. F.

1982



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.

I N D I C E

Pág.

ABREVIATURAS -----	1
INTRODUCCION -----	2
CAPITULO I.- GENERALIDADES.- 1.- Antecedentes y definición -	
1.1.- Origen de la Expresión. 1.2.- Concepto etimológico de -	
Parafiscalidad. 1.3.- Causas de surgimiento y desarrollo de -	
la Parafiscalidad. 1.4.- Caracteres de la Parafiscalidad. ---	
1.5.- Definición de la Parafiscalidad. 2.- Naturaleza Jurídica de las Cargas Parafiscales. 2.1.- ¿Se trata de una figura tributaria?. 3.- Diversas Denominaciones. 3.1.- En el Derecho Frances. 3.2.- En la Doctrina Italiana. 3.3.- En el Derecho Español. 3.4.- En la Doctrina Sudamericana. 3.5.- En la Doctrina Mexicana. -----	6
CAPITULO II.- ANALISIS DE LA PARAFISCALIDAD.- 1.- Corriente - que sostiene la existencia de la Parafiscalidad. 2.- Corriente que niega la existencia de la Parafiscalidad. 3.- Distinción entre las Cargas Parafiscales y los Tributos Tradicionales. 4.- Clasificación de las Cargas Parafiscales. -----	60
CAPITULO III.- LAS CARGAS PARAFISCALES EN LA LEGISLACION MEXICANA.- 1.- Justificación de su cobro. 2.- Código Fiscal de la Federación. 3.- Ley del Seguro Social. 4.- Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.- 5.- Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado. 6.- Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas. 7.- Otras leyes. 8.- Jurisprudencia. -----	160

	Pág.
CAPITULO IV.- CONCLUSIONES. -----	224
APENDICE, -----	229
BIBLIOGRAFIA, -----	238

ABREVIATURAS

- Art.- Artículo.
- C.F.F.- Código Fiscal de la Federación.
- C.N.B.S. Comisión Nacional Bancaria y de Seguros.
- C.N.V.- Comisión Nacional de Valores.
- D.O. Diario Oficial.
- INFONAVIT.- Instituto Nacional del Fondo de Vivienda para los Trabajadores.
- ISSFAM.- Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.
- ISSSTE.- Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- L.S.S.- Ley del Seguro Social.
- S.C.J.N.- Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- S.H.C.P.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- IMSS.- Instituto Mexicano del Seguro Social.

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

El tema de la parafiscalidad, ha sido estudiado por un número muy reducido de autores en nuestro país. Ello se debe probablemente al corto tiempo que lleva de haber aparecido en los medios financieros.

En efecto, dicha expresión tuvo su origen en Francia en el año de 1946, figurando en un importante documento financiero conocido como "Inventario Schuman", en donde se empleó para designar un aspecto de las Finanzas Públicas que tenían un desarrollo al margen del fisco o paralelo a éste. En virtud de dicha actividad financiera que se desarrollaba al margen del fisco y del Presupuesto General del Estado, se obtenían determinados ingresos que fueron denominados en el inventario como cargas parafiscales.

A partir de entonces y a causa de los destrozos que había dejado la segunda guerra mundial en las economías de los principales Estados europeos, particularmente Francia, Italia y España, se establecieron organismos destinados a cumplir funciones de contenido básicamente social y económico: los organismos descentralizados, autónomos o autárquicos, llamados así en atención a que fueron dotados de personalidad jurídica y patrimonio propios por el Estado que los creó, cuya función era combatir el desempleo, proporcionar pensiones a los inválidos y a los ancianos y los subsidios a familiares de los muertos en la contienda, esto es, establecer un régimen de seguridad social. Otros organismos tenían la finalidad de fomentar el desarrollo de la industria bastante afectada por la guerra.

Para ello fué necesario establecer nuevas imposiciones para cubrir los gastos particulares de cada uno de los organismos creados, para que de esta manera pudiera cumplir con su finalidad; se establecieron, pues, cargas parafiscales.

Desde entonces proliferaron los estudios acerca de la parafiscalidad en los tres países europeos que arriba señalamos.

Desgraciadamente en nuestro continente pocos son los autores que se han preocupado por estudiar la figura de la parafiscalidad, ocupando un lugar destacado los tratadistas sudamericanos de Argentina, Uruguay y Brasil.

Con los problemas derivados de la escasa bibliografía sobre nuestro tema, nos atrevimos a escribir este modesto trabajo en donde deseamos justificar la existencia de lo que hemos preferido llamar "cargas parafiscales", materia sobre la cual hay en la doctrina controversia pues no existe criterio unánime sobre ella.

Para tal fin, dividimos nuestro trabajo en cuatro capítulos. En el primero de ellos damos a conocer los antecedentes y la definición de la parafiscalidad, sus caracteres, su naturaleza jurídica y las diversas denominaciones que se han utilizado para referirse a dicha figura.

En el capítulo segundo estudiamos por separado la corriente que sostiene la existencia de la parafiscalidad y la corriente -- que la niega, estableciendo la distinción que existe entre las cargas parafiscales y los tributos tradicionalmente conocidos, esto es, los impuestos, los derechos o tasas y las contribuciones especiales, citando también las diversas clasificaciones que se han elaborado sobre las cargas parafiscales.

En el capítulo tercero, ante todo, precisamos cuál es la justificación que se ha dado para el cobro de las cargas parafiscales, tanto en la doctrina como en la práctica, las razones de por que no figuran tales aportaciones en el Código Fiscal de la Federación -- y, lo más importante, tratamos de demostrar la existencia de las cargas parafiscales en la legislación mexicana; para ello, procedemos a estudiar aquéllos ordenamientos que consideramos regulan en sus disposiciones tales cargas como son: Ley del Seguro Social; Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado; Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas y la Ley de Cámaras de Comercio y de --

las de Industria. También incluímos en este capítulo la Jurisprudencia que ha establecido nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación así como los Tribunales Colegiados de Circuito en materia administrativa, fundamentalmente por lo que se refiere a la naturaleza jurídica de las cuotas obreropatronales que se pagan al Instituto Mexicano del Seguro Social y los créditos por capitales constitutivos que también percibe dicho Instituto; tratando de enfocar dichos criterios jurisprudenciales a las demás aportaciones reguladas por los otros ordenamientos legales citados en el capítulo tercero.

Finalmente en el capítulo cuarto presentamos las conclusiones personales obtenidas al desarrollar este trabajo.

Debido a la promulgación del nuevo Código Fiscal de la Federación en el Diario Oficial del 31 de diciembre de 1981, incluímos como apéndice un estudio en el que destacamos las relaciones que existen entre los puntos y preceptos tratados en el desarrollo de la tesis y las nuevas disposiciones que al respecto contiene dicho ordenamiento, mismo que entrará en vigor en toda la República el día primero de octubre de 1982.

Consideramos que si comprendemos plenamente la naturaleza jurídica de las cargas parafiscales, esto contribuirá en gran medida a entender mejor la figura de las cuotas del Seguro Social y de los créditos por capitales constitutivos tan discutidas por los tratadistas de Derecho Financiero, así como de las otras aportaciones que son objeto de regulación de las leyes que se analizan en el capítulo tercero, es decir, las cuotas del 8% que en forma quincenal se les descuenta a los trabajadores al servicio del Estado y que se destinan a financiar los gastos del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado; las cuotas que en forma bimestral están obligados a enterar los patrones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; las cuotas que quincenalmente deben aportar los militares al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas para constituir el fondo de ahorro y el seguro de vida del militar y las cuotas de inscripción que en forma obligatoria cubren anualmente los comerciantes e industriales de nues

tro país a las Cámaras de Comercio e Industria, respectivamente, para poder desempeñar tales actividades.

Si nuestra tesis puede servir para comprender la naturaleza jurídica de las aportaciones antes detalladas, habremos de sentirnos satisfechos.

Febrero de 1982.

CAPITULO I

G E N E R A L I D A D E S

SUMARIO.- 1.- ANTECEDENTES Y DEFINICION. 1.1.- Origen de la Expresión. 1.2.- Concepto etimológico de parafiscalidad. 1.3.- Causas de surgimiento y desarrollo de la parafiscalidad. 1.4.- Caracteres de la parafiscalidad. 1.5.- Definición de la parafiscalidad. 2.- NATURALEZA JURIDICA DE LAS CARGAS PARAFISCALES. 2.1.- ¿ Se trata de una figura tributaria ? 3.- DIVERSAS DENOMINACIONES. 3.1.- En el Derecho Francés. 3.2.- En la Doctrina Italiana. 3.3. En el Derecho Español. 3.4.- En la Doctrina Sudamericana. 3.5. En la Doctrina Mexicana.

1.1.- ORIGEN DE LA EXPRESION

La mayor parte de la doctrina, se ha orientado en el sentido de considerar que el término parafiscalidad, tuvo su origen en Francia durante el período 1913-1946, en donde fué empleado por vez primera por el ministro de finanzas de aquel país M. Robert Schuman, en un documento denominado "Inventario sobre la actuación Financiera de Francia en el período 1913-1946", mismo que fué publicado en el último año indicado, y en donde aparece la expresión "parafiscalité" (parafiscalidad). (1)

Sin embargo, existen algunos autores como el argentino Giuliani Fonrouge, (2), que atribuyen el empleo de la expresión parafiscalidad por vez primera, al profr. italiano Emanuele Morselli en el año de 1938, quien, según Fonrouge, en su obra publicada en dicho año, denominada: "Aspetti corporativi delle finanze degli enti amministrativi istituzionali" (3), incluía un subtítulo que decía "prime linee d'introduzione alla teoria della parafiscalita" (4), y en donde ya empleaba el término parafiscalidad (parafiscalita), con ocho años de antelación al ministro francés M. Robert Schuman.

De las dos posturas doctrinales arriba señaladas, creemos que la correcta es la primera, puesto que al examinar el artículo del profr. Morselli "Aspetti corporativi delle finanze degli enti amministrativi istituzionali", que cita Fonrouge, observamos que en ninguna de sus páginas se hace mención al término parafiscalidad (parafiscalita), excepto en su portada, en donde aparece entre paréntesis el subtítulo a que alude el autor argentino antes mencionado: "prime linee d'introduzione alla teoria della parafiscalita".

(1).- Véase Torres López Vicente, "Los Tributos parafiscales", publicado en la Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Madrid, No. 67, pág. 212.

(2).- Giuliani Fonrouge Carlos M. "Acerca de la llamada Parafiscalidad". Estudio publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, segundo número extraordinario, México 1966. pág. 359.

(3).- Aspectos corporativos de las finanzas de los entes administrativos institucionales.

(4).- Primeros rasgos introductivos a la teoría de la parafiscalidad.

Inclusive, en la obra que comentamos del Profr. Morselli, se lee una pequeña nota aclaratoria que dice lo siguiente: "Es aquí reproducido con su título original, un estudio publicado en 1938, y con el cual se reanuda la literatura científica intensificada rápidamente en la posguerra sobre la parafiscalidad, que es un nombre nacido en 1946 en un importante documento financiero francés" (5), con lo cual, se aprecia que el título original de la obra de Morselli únicamente es: "Aspectos Corporativos de las finanzas de los entes administrativos institucionales" y que, el subtítulo que señala Fonrouge, fué agregado con posteridad a 1946. (6).

De lo que se desprende, que el propio Morselli, hace un claro reconocimiento al origen Francés de la expresión parafiscalidad, así como al documento en el que se empleó por vez primera y que es el inventario Schuman.

Consideramos que los puntos de vista contradictorios referentes al momento de aparición del término parafiscalidad, así como a su autor, no son de gran relevancia, lo que sí es importante es que en torno a esa expresión se ha desarrollado toda una teoría y gran cantidad de estudios iniciados con el del Profr. Morselli que ya hemos citado y, además, lo más interesante es que varios países han aceptado esta teoría y estudios de la parafiscalidad y los han llevado a la práctica al incorporar a sus legislaciones los ingresos que se han dado en llamar "parafiscales". Ejemplos de estos países lo constituyen Francia, España, Italia, República del Senegal y Brasil que ya ha elaborado proyectos para tal fin.

(5).- "E qui riprodotto, col suo titolo originale, uno studio pubblicato nel 1938 e al quale si riallaccia la letteratura scientifica sviluppatasi rapidamente nel dopoguerra sulla parafiscalità che è un nome nato nel 1946 in un grande documento finanziario francese". (Morselli Emanuele. Aspetti Corporativi delle Finanze degli Enti Amministrativi Istituzionali (prime linee d'introduzioni alla teoria della parafiscalità) - Archivio Finanziario, vol. VI Padova Italia, Ed. Cedam 1957 pág. 215.

(6).- En el mismo sentido se inclina Rubén O. Aguirre Pangburn. "Los tributos Especiales en la Doctrina y en la legislación Mexicana". Tesis Profesional U.N.A.M. México, 1966 Pp. 233-234.

1.2.- CONCEPTO ETIMOLOGICO DE PARAFISCALIDAD

La expresión parafiscal o parafiscalidad, está compues - ta de dos palabras; "para", raíz griega que significa proximidad, paralelismo, lateralidad, o algo que se halla al márgen; y "fis - cal" o "fiscalidad" refiriéndose al fisco, relativo al fisco, o a lo fiscal. En tales circunstancias, el término parafiscalidad o parafiscal, significa algo que se halla proximo, paralelo, late - ralmente, o al márgen del fisco o de lo fiscal.

En el inventario Francés de 1913-1946, elaborado bajo las instrucciones del ministro de finanzas Schuman, conocido como "inventario de Schuman", en donde se utilizó por vez primera la palabra parafiscalidad, ésta se empleó para designar aquel aspec - to de las finanzas públicas cuyo desarrollo se cumplía en forma paralela, al lado, o al márgen del presupuesto del Estado.

Algunos autores, como el profr. Baleiro (7), han califi - cado al término parafiscalidad como un "neologismo afortunado", por su rápida difusión y desarrollo en los medios financieros.

1.3.- CAUSAS DE SURGIMIENTO Y DESARROLLO DE LA PARAFISCALIDAD

La parafiscalidad, es una figura que no encontramos en el Estado absoluto ni en el liberal. Es con el Estado intervencionista cuando hace su aparición, ya que como acertadamente indica Adolfo Carretero Pérez, (8) es aquí "...cuando justamente se ha podido ha - blar de una explosión o inflación de la parafiscalidad y del surgi - miento de todo un sistema extrafiscal paralelo al sistema tributa - rio, cuantitativamente muy importante para gravar intensamente la renta nacional y cualitativamente muy grave por surgir al márgen de la legalidad..."

(7).- Aliomar Baleiro, citado por Fonrouge en "Acerca de la llamada ..." op. cit. pág. 360. Véase también a Manuel de Juano en "Curso de finanzas y Derecho Tributario". T. II, Ediciones Molachino, Rosa rio 1963 pág. 698.

(8).- Carretero Pérez Adolfo. Derecho Financiero. Ed. Santillana, Madrid. 1968. pág. 361.

Por lo tanto, la parafiscalidad es un fenómeno típico del Estado moderno.

Ahora bien, ¿qué fué lo que determinó el nacimiento de la parafiscalidad?

Como causas fundamentales que originaron el surgimiento de dicho fenómeno, podemos mencionar las siguientes:

a).- DE TIPO POLITICO.- Debido al gran desenvolvimiento del Estado moderno, y a la intervención de éste en nuevas actividades y funciones que anteriormente no había realizado (-intervención de Estado-).

b).- DE TIPO ADMINISTRATIVO.- La aparición de los organismos descentralizados, originados por la descentralización administrativa, trajo como consecuencia la intervención del Estado en funciones de naturaleza esencialmente económica y social. Tales organismos requerían un presupuesto independiente al de la hacienda pública (9) para atender con eficacia el servicio público que se les había encomendado.

c).- DE TIPO FINANCIERO.- Debido a las nuevas funciones del Estado en la vida económica y social, era necesario buscar nuevos recursos, ante la imposibilidad de cubrirlos con los ingresos tradicionales de la hacienda pública. Es decir, que al haberse agotado las fuentes tradicionales de imposición y al aumentar considerablemente el gasto público, no era conveniente recurrir a los tributos normales como serían los impuestos, puesto que los contribuyentes opondrían resistencia a su pago. En tal virtud, fué necesario recurrir a los ingresos denominados "parafiscales". (10)

(9).- Quizá el primer estudio que se realizó en torno al fenómeno de la parafiscalidad, lo constituye el del profr. Morselli titulado "IL PUNTO DI VISTA TEORICO DELLA PARAFISCALITA", escrito el 6 de diciembre de 1950 y publicado por vez primera en Francés en la "REVUE DE SCIENCE ET DE LEGISLATION FINANCIERES" en 1951. En dicha obra, Morselli hace un amplio estudio sobre la aparición de los organismos autónomos en la vida del Estado moderno, y los menciona como causa fundamental que provocó el surgimiento de la parafiscalidad. (II punto di vista teórico della parafiscalita. Revista, Archivio finanziario Vol. IX. Padova. Cedam Italia 1960). pág. 219 y sigts.

(10).- véase Carretero Pérez Adolfo. Op. cit. pág. 362.

Barrera de Irímo (11) considera que estas causas de tipo financiero, "...pueden sintetizarse como de agotamiento cuantitativo del impuesto...", y agrega: "... la elevación sucesiva de los tipos de tributación y la creación de nuevas figuras tributarias hace que, en muchos países, la expansión de la financiación mediante impuestos tropiece con dificultades que derivan de una triple resistencia, política, económica y psicológica..." y concluye "... de ahí que se haya acudido a la parafiscalidad como sustitutivo del impuesto..."

d).- Algunos autores (12) agregan otras causas de tipo sociológico y psicológico, consistentes en una mayor confianza que el contribuyente demuestre hacia la política del gasto público, con lo cual tiene una mejor prediposición para pagar a la administración un aparente servicio que se le brinda de manera directa y específica, a través del organismo descentralizado.

Para nosotros, esto último no es una causa, sino más bien un efecto de la parafiscalidad, una vez establecida.

De las causas de surgimiento de la parafiscalidad antes mencionadas podemos ver que entre las de tipo político, administrativo y financiero, existe una estrecha vinculación, puesto que las tres se presentaron en forma simultánea.

Sin embargo, desde el punto de vista jurídico no es posible señalar alguna causa de surgimiento de la parafiscalidad, toda vez que fué un fenómeno que surgió totalmente al margen de dicho principio como más adelante veremos. (13)

(11).- Barrera de Irímo Antonio. "Revisión de la teoría de la parafiscalidad", conferencia publicada en la Revista de la mutualidad benéfica del cuerpo de inspectores técnicos de timbre del Estado. Ed. de Derecho financiero. Madrid. 1959. pág. 120.

(12).- Entre ellos podemos mencionar a Vicente Torres López. Op. cit. pág. 2122.

(13).- Adolfo Carretero Pérez comenta que: "5.- jurídicamente solo se puede aceptar una explicación de la parafiscalidad: su desviación del principio de legalidad, que era posible, en virtud de las circunstancias en que surgió, de haberse tratado de un fenómeno de pura y simple ilegalidad, no hubiera tomado el auge que alcanzó..." (op. cit. pág. 362).

SU DESARROLLO:

Es en la década de los cuarentas, especialmente en los años posteriores a 1945, cuando comienzan a proliferar una gran diversidad de "tasas y exacciones parafiscales" en Francia y en España (14), instituyéndose en beneficio de organismos de carácter público, semi-público o privado y particularmente de agrupaciones profesionales tales como: barras, órdenes, cámaras, etc. (15).

La parafiscalidad se presentó en Europa como un fenómeno desordenado, puesto que se establecieron una gran cantidad de recursos parafiscales sin que se hubieran autorizado por una auténtica disposición emanada del poder legislativo, sino por simples decretos u ordenes ministeriales. En consecuencia, al ser el poder ejecutivo el que creaba las llamadas "tasas y exacciones parafiscales", se estaba violando todo principio de legalidad, a pesar de que ya en las legislaciones de Francia y ^{España} estaba contemplado dicho principio (16), en virtud del cual se exigía que para establecer cualquier gravámen y hacer obligatorio su pago, debía consignarse en una ley formal.

(14).- Esa denominación tan ambigua de tasas y exacciones parafiscales recibieron en Francia y en España, según puede verse en las obras de Maurice Duverger. Finances Pùbliques. Presses Universitaires. Paris. 1965, pág. 93 y sigts, y en Torres López Vicente. Op. cit. Pp. 2122 - 2123, respectivamente.

(15).- Véase Lucien Mehl. Science et Technique fiscales. Tome premier. "Elements de science fiscales" Presses Universitaires de France. Paris, 1959. Colección Themis pág. 192.

(16).- En Francia, comentan Laferriere y Waline que "... El decreto de reforma fiscal del 9 de diciembre de 1948, reafirmó el principio de no haber impuesto sin ley:" artículo 261.- Ningún derecho o tasa puede ser percibido en provecho de organismos públicos o privados, e inclusive los precios, sin que una ley haya autorizado la institución y fijado las modalidades de asentamiento y de cobro" (Laferriere y Waline. Traité Elementaire de science et legislation financières. Libraire generale de droit et de jurisprudence. Paris. 1952. Pp. 249-250). Con la anterior afirmación, se entiende que dicho principio ya existía.

En España por su parte, el artículo 9 del fuero de los Españoles indicaba: "nadie estará obligado a pagar tributos que no hayan sido establecidos con arreglo a la ley votada en cortes" (Torres López Vicente. Op. cit. pág. 2123), y Carretero Pérez, (Op. cit. pág. 363) agrega que desde la constitución política de 1812 se estableció dicho principio.

Con relación al principio de legalidad, Carretero Pérez comenta lo siguiente: "Con el advenimiento del Estado de Derecho, se consiguieron dos avances: la consagración del principio de legalidad y la racionalización del sistema tributario reduciendo a una hacienda basada en los impuestos todas las exacciones del Estado absoluto. La sencillez de estos dos principios: el que nadie estaría obligado a pagar impuestos no establecidos por la ley y la ordenación de los tributos clasificando los impuestos en directos e indirectos, parecía que impediría el retorno a la pluralidad y desorden tributarios, propios del antiguo Estado, porque cualquier norma de rango inferior a la ley, que intentase crear un tributo, sería nula de pleno derecho y la legalidad sería la garantía de la seguridad fiscal de los administrados" (17).

No obstante estar plenamente reconocido el principio de legalidad, la parafiscalidad se presentó en Europa apartándose de dicho principio, estableciéndose inclusive los "ingresos parafiscales" por simples decretos u ordenes ministeriales, que son normas de rango inferior a la ley, y en algunas ocasiones ni siquiera por estas últimas disposiciones, sino por simples autorizaciones.

Debido a ese surgimiento de la parafiscalidad al margen del principio de la legalidad, fué duramente criticada por la doctrina, llegando algunos autores (18) a afirmar que se había producido un "caos patológico" en los medios financieros.

(17).- Carretero Pérez. Op. cit. pág. 361.

(18).- Entre ellos Fernández - Bugallal, quien afirmó: "nos hallamos no ante una pura situación de caos patológico, sino más bien ante una crisis de crecimiento de los servicios y de las atenciones estatales, cuya evolución ha producido un "decálage" entre su costo y los recursos disponibles para sufragarlos". (Palabras pronunciadas en su conferencia dictada en la X semana de Estudios de Derecho Financiero" sobre tasas y exacciones parafiscales; publicada en el volumen 10 de la "Semana de Estudios de Derecho Financiero págs. 31 y sigts.). Fernández - Bugallal, citado por Torres López Vicente, Op. cit. pág. 2124.

También Barrera de Irímo señala que: "...no puede causar sorpresa que entre los defensores de los sistemas doctrinales y políticos tradicionales, la parafiscalidad sea enjuiciada con manifiesta hostilidad como un fenómeno patológico en lo financiero y como una consecuencia lamentable del dirigismo intervencionista" (Op. cit. pág. 126).

A pesar de haber surgido al margen de la legalidad, la parafiscalidad alcanzó un notable desarrollo tanto en Francia como en España. En el primer país mencionado, en 1962 se hizo una evaluación de las cantidades recaudadas por concepto de "tasas para fiscales" y el resultado fue el siguiente: 101 tasas eran percibidas por 75 organismos distintos, representando un total de 1585 millones de Francos (19).

En España, al analizarse en 1957 el presupuesto de los organismos autónomos de ese año, se estimó en más de 3300 millones de pesetas la recaudación obtenida por dichos organismos por concepto de "tasas y exacciones parafiscales" (20).

En virtud de las múltiples críticas que se hicieron en torno a la parafiscalidad en Francia y España, en donde tuvo un desarrollo muy parecido dicho fenómeno, se sintió la necesidad de someter al principio de legalidad, aquello que en algunos casos no tuvo ni siquiera algún justificante para surgir.

En Francia, es a partir de 1948 con el decreto de reforma fiscal, cuando se inicia el proceso de encauzamiento de la parafiscalidad en el principio de legalidad. En efecto, el artículo 261 del decreto mencionado disponía que: "ningún derecho o tasa puede ser percibido en provecho de organismos públicos o privados e inclusive los precios, sin que una ley haya autorizado la institución y fijado las modalidades de asentamiento y de cobro" (21).

En el mencionado decreto del 9 de diciembre de 1948 se dispuso que las percepciones de los organismos señalados por el artículo 261, que no hubieran sido establecidos por autorización legal expresa, serían nulas de pleno derecho, si antes del 30 de junio de 1949 las "tasas parafiscales" que así habían surgido no eran aprobadas por decreto.

(19).- Duverger Maurice, Op. cit. pág. 94.

(20).- Barrera de Irimo Antonio, Op. cit. pág. 122.

(21).- Duverger Maurice, Op. cit. pág. 95.

A consecuencia de la regulación de que fué objeto la para-
fiscalidad en Francia, un cierto número de "tasas parafiscales" que
no tenían base legal desaparecieron, y otras, continuaron vigentes me-
diante confirmación por decreto.

Fenómeno similar se observó en España, donde a partir de
1958 se inicia también el sometimiento de la parafiscalidad al prin-
cipio de legalidad.

La primera Ley Española que llevaba ése fin, fué la ley
del 26 de diciembre de 1958, llamada "ley de tasas y exacciones pa-
rafiscales" que inicia la etapa de legitimación o encauzamiento ju-
rídico de la parafiscalidad.

Sin embargo, ya desde la "ley del régimen jurídico de la
administración del Estado", cuyo texto se publicó por decreto del
26 de julio de 1957, en su artículo 27 y disposición adicional quin-
ta se fijaba un plazo de 6 meses al gobierno español, a fin de que
presentase ante las cortes las propuestas de reforma o convalida-
ción de las disposiciones normativas, según las cuales se aplicarí-
an entre otros gravámenes, "las tasas y exacciones parafiscales",
excepción hecha de aquellos casos en que no estuvieran expresamente
autorizadas por una ley votada en cortes. (22).

De esta manera, al publicarse en España en el boletín de
29 de diciembre de 1958 la llamada "ley de tasas y exacciones para-
fiscales", algunas de esas tasas y exacciones desaparecieron y o-
tras se "convalidaron por decreto" (23), con arreglo a dicha ley,
subsistiendo en forma ya legal.

Como se vé, la parafiscalidad tuvo un surgimiento y desa-
rrollo muy parecido en Francia y España.

(22).- Véase Torres López Vicente Op. cit. Pp. 2124-2125.

(23).- Puede verse una amplia exposición acerca de los decretos de
convalidación de las tasas y exacciones parafiscales en España, en
Carretero Pérez Adolfo. Op. cit. Pp. 365-366.

1.4.- CARACTERES DE LA PARAFISCALIDAD.

Ya hemos visto que una de las causas determinantes en el surgimiento de la parafiscalidad, fué la proliferación de organismos descentralizados provocada por la descentralización administrativa.

Pues bien, en virtud de que tales organismos surgieron con un fin específico que realizar, generalmente de naturaleza económica o social, era necesario que para el cumplimiento o realización oportuna y efectiva de ese fin, contaran con los recursos económicos suficientes que garantizaran el cumplimiento de dicho fin. Así, para financiar a los organismos descentralizados, se establecieron en su favor ciertos ingresos que se destinarían exclusivamente a los fines para los cuales se había creado el organismo, estableciéndose dichos ingresos de manera independiente al presupuesto general del Estado, es decir, al margen del presupuesto. Esta fué la nota distintiva que caracterizó a la parafiscalidad cuando surgió, y de ahí adquirió esa denominación de "ingresos parafiscales" o parafiscalidades, denotando ciertos ingresos que se gestionan o canalizan al margen del fisco, o en forma paralela a éste, y que, en consecuencia, no figuran en el presupuesto Estatal. (24).

Pero además de esa característica fundamental con que apareció la parafiscalidad, y que inclusive en la actualidad se

(24).- Véase de la Garza Sergio F. Derecho Financiero Mexicano, Novena Edición, Ed. Porrúa, México 1979 Pp. 365-366. Idem. Fonrouge Giuliani Carlos M. Op. cit. Pág. 359.

ha visto reducida (25), la doctrina ha atribuido a los denominados ingresos parafiscales estas otras:

a).- A consecuencia de que las "parafiscalidades" o ingresos parafiscales no figuraban en el presupuesto del Estado, se decía que tales ingresos escapaban al control del poder legislativo y hacían a un lado el procedimiento legal que debe seguir toda ley antes de ser aprobada, violando de ésta manera el principio de legalidad. (26).

b).- Los ingresos parafiscales, al ser destinados a cubrir gastos fuera del presupuesto, se decía que derogaban el principio de la Universalidad del presupuesto. (27).

En la actualidad, al ser aprobados por el presupuesto general los presupuestos de algunos de los organismos descentralizados, inclusive en nuestro país, creemos que solo se afecta tal principio de la universalidad presupuestaria en forma parcial.

(25).- En efecto, en España por ejemplo, al iniciarse el proceso de encauzamiento de la parafiscalidad dentro del principio de legalidad a partir de 1958, siguieron promulgándose otras leyes que llevaban la misma finalidad, entre las que se menciona la ley de 4 de mayo de 1965, que dispuso de una manera general que todo lo recaudado por concepto de "Tributos parafiscales", se ingresara al tesoro público y se integrara en los presupuestos generales del Estado como ingresos públicos. Por esta razón, se comenzó a hablar de una "supresión parcial de la parafiscalidad" (Torres López Vicente, Op. cit. Pp. 2149-2150).

En nuestro país, es a partir de 1965, cuando se incluyen en el presupuesto estatal algunos de los ingresos de los organismos autónomos, dentro del ramo: organismos públicos descentralizados. Sin embargo, el maestro Margain señala: "A partir del presupuesto aprobado por la Cámara de Diputados para 1965, hay un intento por subsanar esta crítica, que no ha quedado sino en eso, pues no ha dado ningún resultado práctico". (Margain Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1973, Pág. 117).

(26).- Al someterse la parafiscalidad al principio de legalidad, según vimos anteriormente, ésta característica ha desaparecido.

(27).- "El principio de la Universalidad presupuestaria consiste en que todos los gastos públicos deben estar autorizados por el presupuesto". (De la Garza Sergio F. Op. cit. Pág. 126).

c).- Otra nota distintiva que se ha atribuido a las cargas parafiscales, radica en que su producto se destina a cubrir de modo específico los gastos de los organismos en cuyo favor se instituyen conforme al texto legal que los crea; por lo que se ha dicho que con ello violan el "principio de la no afectación de los ingresos" (28).

Ahora bien, cabe señalar que en nuestro país, el artículo 6o. del Código fiscal de la Federación dispone: "sólo mediante ley podrá afectarse un ingreso federal a un fin especial". De lo anterior, se desprende la idea de que en nuestro país sí es permitida la afectación de los ingresos a un fin especial, siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos: (Ver apéndice).

- 1.- Que se trate de ingresos de carácter Federal.
- 2.- Que se realice la afectación a través de una ley.
- 3.- Que su destino sea precisamente cubrir el fin especial.

Como ejemplos de afectación de ingresos federales a fines especiales en nuestro medio, podemos citar los siguientes: impuestos y derechos sobre explotación pesquera, impuestos sobre consumo de energía eléctrica, impuestos sobre ingresos por servicio telefónico, etc.

Sin embargo, la regla que establece el artículo 6o. del Código invocado, creemos que sólo es válida para los ingresos que producen los tributos (impuestos y derechos), porque son los que precisamente ingresan a ese "fondo o arca común" que es la tesorería de la federación y de donde se realiza la afectación especial.

(28).- El principio de la no afectación de los recursos dice que: "...determinados recursos no se utilicen para la atención de gastos determinados, esto es que no tengan una "afectación especial sino que ingresen a rentas generales; de modo tal que todos los ingresos sin discriminación entren a un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones." *Ibidem* Pp. 126-127. Laferriero y Waline señalan que éste principio también puede ser violado por los impuestos especiales llamados "de afectación", sin embargo, reconocen que tratándose de la parafiscalidad, esto constituye una regla muy significativa (Op. cit. Pág. 246).

En cambio el producto de las cargas parafiscales, no es ni puede ser ingresado a la tesorería de la federación y de ahí destinarlo al fin especial, sino que estos ingresos no son tocados para nada, porque su destino es ingresar al patrimonio de cada uno de los organismos beneficiarios. O dicho de otra manera, las cantidades que se recauden por concepto de cargas parafiscales, aún cuando se hiciera por conducto del fisco, éste debe respetarlas y no destinarlas a ningún fin especial, porque su finalidad ya está prevista: financiar los gastos de los organismos beneficiarios. (Ver apéndice).

d) - Algunos autores (29) reconocen que con el surgimiento de la parafiscalidad en la actividad financiera, se provocó una ruptura en los moldes tradicionales del presupuesto; ya que al aparecer los organismos autónomos en la vida del Estado - Moderno, se originó una "para-administración", toda vez que dichos organismos afectaron los principios de unidad de caja, de unidad de patrimonio del Estado y de Universalidad del presupuesto, al destinarse los fondos o bienes económicos existentes en el organismo autónomo al cumplimiento de sus fines propios.

e). - Estos ingresos parafiscales son gestionados por servicios administrativos distintos a los fiscales (30) y, en consecuencia, son recaudados por organismos distintos de los propiamente fiscales en algunos casos.

En efecto, los ingresos fiscales se gestionan a través de la hacienda pública o del ministerio de hacienda, que es el único organismo encargado de recaudar impuestos y tasas, que se destinan a financiar los gastos públicos; en cambio los ingresos parafiscales en ciertos casos se gestionan por organismos independientes del ministerio de hacienda, tanto en su ingreso como en su distribución y se destinan a financiar un fin específico.

Decimos que sólo en ciertos casos las cargas parafiscales se gestionan por órganos independientes al ministerio de hacienda, (o Secretaría de Estado como en México), porque en otros

(29). - Ahí lo considera Barrera de Irímo, Op. cit. pp. 118-119.

(30). - Ibidem pág. 121. También Torres López V. Op. cit. Pág. 2150

es por conducto de este órgano, que se recaudan los ingresos provenientes de cargas parafiscales, y después se envían al organismo beneficiario como sucede en el caso de las cuotas del Seguro Social.

f).- En la doctrina española, prevalece el criterio de que los ingresos que examinamos son auténticos tributos, así por ejemplo Carretero Pérez: afirma: "1.- Como tributos que son, engendran una relación jurídica tributaria, una obligación legal idéntica a la de los impuestos y las tasas; recae sobre un sujeto pasivo, generalmente un consumidor del servicio prestado, lo que los asimila a los impuestos indirectos; su finalidad es la afectación a un concreto interés público y son exigibles coactivamente por la vía de apremio" (31).

g).- Se dice también que las parafiscalidades, dan lugar a un ingreso extrapresupuestario, ya que al ingresar directamente a la caja de los organismos que los reciben, se establece un régimen distinto con relación a la ley de presupuestos del Estado. Por ésta razón, algunos autores les han dado en llamar "ingresos extrafiscales" (32).

h).- Por regla general, los impuestos y las tasas (auténticos tributos) son destinados a la cobertura genérica del gasto público, en cambio las parafiscalidades se destinan a la cobertura de una necesidad específica fuera del presupuesto, y encargada a un organismo en especial, por ejemplo: la seguridad social.

Pensamos que las características indicadas en los incisos a), b), y d), se presentaron o tuvieron vigencia en Europa, por la forma en que surgió la parafiscalidad: al margen del principio de legalidad; sin embargo, en la actualidad, tales características han desaparecido o se han visto reducidas, subsistiendo todas las demás que se han señalado. Por lo anterior, se ha hablado de una "supresión parcial de la parafiscalidad".

(31).- Op. cit. páq. 357. Ese mismo criterio sostiene también Vicente Torres López. Op. cit. págs. 2134 y sigts.

(32).- Entre ellos, Carretero Pérez. op. cit. páq. 357.

En México, el Maestro Sergio F. de la Garza (33) considera que para poder hablar de contribuciones parafiscales en nuestro Derecho, es necesario que se presenten las siguientes características:

"I.- Que se trate de prestaciones obligatorias, es decir, que la fuente de ellas no esté ni en la voluntad unilateral del obligado, ni tampoco que surjan de un acuerdo de voluntades, sino que sean exacciones en el sentido gramatical de esa palabra. En esta característica participan de la nota análoga de los tributos. Ello explica que algunos los llamen "tributos".

"II.- Que no se trate de algunas de las figuras tradicionales de los tributos reconocidos en la generalidad de los países: impuestos, derechos (o tasas como se les conoce en el resto de Iberoamérica y España) ni tampoco contribuciones especiales".

"III.- Que estén establecidos a favor de organismos públicos descentralizados o desconcentrados, de sociedades de participación estatal, de organizaciones gremiales, profesionales o sindicales. En consecuencia, no deben estar establecidas a favor de la administración activa del Estado".

"IV.- En el Derecho Mexicano es indiferente el que esos ingresos estén previstos en el presupuesto o no lo estén. Es cierto que originariamente las parafiscalidades se presentan como fenómenos financieros extrapresupuestarios, y que la doctrina señala esta circunstancia como propia de la parafiscalidad, pero en México a partir de 1965 quedaron incorporados al presupuesto, y en el Ramo de Organismos Públicos Descentralizados, los ingresos de algunos de estos organismos".

Notamos cierta contradicción en los caracteres que indica el maestro de la Garza, puesto que, si las contribuciones parafiscales han de ser prestaciones obligatorias y no derivar de un acuerdo de voluntades, nos parece que las aportaciones establecidas a favor

(33).- Op. cit. Pp. 368-369.

de un sindicato, (que cita De la Garza como organismo beneficiario) surgen precisamente de un acuerdo de voluntades, (al menos en teoría), entre los integrantes de dicho sindicato, a fin de que de acuerdo a los estatutos que van a regir la vida de dicha organización, se acepte libremente por sus miembros el pago de tales contribuciones.

Además, la fuente de estas cuotas o contribuciones sindicales, no está en la ley, sino precisamente en los estatutos que voluntariamente fueron aceptados por los integrantes del sindicato.

Por otro lado, las características que cita De la Garza, no son suficientes para determinar cuando estamos en presencia de una contribución parafiscal, puesto que de la segunda característica por él señalada, se deduce que es necesario precisar la distinción que existe entre los tributos más reconocidos, como el impuesto, la tasa, la contribución especial y aquél tipo de contribuciones.

Para tener una idea más completa de los caracteres que debemos asignar a las "parafiscalidades" o recursos parafiscales, es necesario apreciar todas las características que hemos señalado, con las que el maestro De la Garza les adjudica, y distinguirlos del impuesto de la tasa y de la contribución especial.

1.5.- DEFINICION DE LA PARAFISCALIDAD

En la doctrina se han dado muchas definiciones acerca de las cargas parafiscales; sin embargo, dentro de esa variedad de definiciones, veremos que algunos autores (34) coinciden en reconocer lo difícil que resulta dar una definición jurídica precisa de tales gravámenes, puesto que consideran que ésta clase de contribuciones se -

(34).- Entre ellos podemos citar a Barrera de Irímo (Op. cit. Pp. - 121-122); a Louis Trotabas, (Finances Publiques, colección Précis - Dalloz, Libraire Dalloz, Paris, 1964 pág. 501), y A Carretero Pérez (Op. cit. Pp. 358-359).

introdujeron en el sistema de las instituciones financieras como una "creación empírica", al presentarse con toda imprecisión de tiempo y forma.

No obstante lo anterior, esos mismos autores que reconocen la dificultad a que se hizo mención, están convencidos de que poco a poco las contribuciones parafiscales han ido adquiriendo relieve y significado y que, paralelamente al impuesto como exacción exigida por el Estado, que se gestiona a través de la administración financiera y que se inscribe en los presupuestos generales para destinarlos a sufragar los gastos públicos, han surgido tales contribuciones.

Raros son los autores que definen por un lado la parafiscalidad y por otro, a las contribuciones parafiscales, ya que la mayoría define éstas últimas.

Así pues, la parafiscalidad, según los escasos autores que la han definido, consiste en lo siguiente: "... Bajo la denominación genérica de parafiscalidad se agrupan contribuciones de índole diversa, desarrolladas especialmente después de la segunda guerra mundial como consecuencia de las nuevas funciones del estado en materia económico-social. Comprenden tributos que reciben las más variadas designaciones en el derecho positivo, tales como tasas, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, cargas, etc., instituidos con fines de interés colectivo. De esta última circunstancia deriva la palabra parafiscal, de la raíz griega para significando algo que se halla al margen, al lado o paralelo al fisco". (35).

(35).- Fonrouge Giuliani Carlos M. "Acerca de la llamada..." Op. cit. pág. 369.

Para otros la parafiscalidad consiste "... en un conjunto de técnicas tributarias empleadas por la administración para -- procurarse ingresos al margen del presupuesto, integrada por una -- serie muy numerosa de figuras heterogéneas, desde la tasa de verdaderos impuestos sobre el consumo..." (36).

Nosotros consideramos que con el término parafiscalidad, únicamente se alude al conjunto de contribuciones que surgieron -- precisamente al margen del fisco o de las fiscales, que llevan un fin paralelo a estas, pero que su destino no es el mismo, puesto -- que las fiscales van a dar al tesoro general de la nación para destinarse a cubrir los gastos públicos, mientras que las "parafiscalidades", como se les ha dado en llamar, ingresan directamente al organismo beneficiario para cubrir sus gastos específicos.

En otras palabras, queremos decir que con el nombre de -- parafiscalidad, únicamente se hace referencia al fenómeno que comprende a las contribuciones que reúnen las características que ya señalamos, y tan es así, que por esa razón se les comenzó a llamar "parafiscalidades" a tales contribuciones, o bien, agregando el -- calificativo de "parafiscales" a cualquiera de las siguientes expresiones: ingresos, recursos, cargas, exacciones, contribuciones, etc., de acuerdo con el significado etimológico que también ya tratamos.

En tales condiciones, vamos a ver como ha definido la -- doctrina a las parafiscalidades o contribuciones parafiscales, para proceder a citar también las definiciones que las diversas leyes francesas y españolas que las han regulado, han dado al respecto.

En el derecho Francés se habla de "tasas parafiscales", las cuales se han definido por Lucien Mehl como: "exacciones obli-

(36).- Carretero Pérez Adolfo. Op. cit. pág. 358. Esta definición sería válida para aquellos que asignan naturaleza tributaria a la parafiscalidad.

gatorias, operadas en provecho de organismos públicos o de agrupaciones de interés general, sobre los usuarios o afiliados de los mismos organismos o por la administración y que, no integradas en el presupuesto general, son afectadas al financiamiento de ciertos gastos de dichos organismos". (37)

De la Garza, al citar la definición antes transcrita, aclara que los organismos públicos que se mencionan en tal definición, no son colectividades territoriales, es decir, provincias - ni municipios, puesto que en ese caso, (pensamos) se trataría de - ingresos fiscales. (38)

Por otro lado, apreciamos que en la definición antes - apuntada, se emplea la palabra exacciones que es típica del derecho francés y español, y que ha sido criticada por algunos autores, al decir que "... la expresión exacción es del todo anfibológica y lo mismo puede designar un impuesto que un tributo en general..." (39)

(37).- Mehl Lucien Op. cit. pag. 192.

(38).- El maestro Garrido Falla, al comentar la clasificación de las personas jurídicas públicas, explica que la Administración Pública es actualmente una gran persona jurídica integrada a su vez por una pluralidad de personas jurídicas más pequeñas.

"Desde un primer punto de vista las personas jurídicas públicas se clasifican en: territoriales e institucionales. Para las primeras el territorio constituye un elemento esencial y como éste territorio es, al mismo tiempo, territorio estatal, juegan un papel fundamental en la división territorial del Estado. Puede decirse que son corporaciones constituidas por el conjunto de personas vinculadas a un territorio".

Más adelante, Garrido Falla indica que en el derecho positivo español las personas Jurídicas Públicas territoriales constituyen numerosas clases que son: los municipios, las provincias y las entidades locales menores. (Garrido Falla Fernando. Tratado de Derecho Administrativo, Vol. I parte general. Instituto de Estudios Políticos. Madrid 1958 -- Pág. 299.

(39).- Véase Carretero Pérez Adolfo. Op. cit. Pp. 355-356.

Pensamos que la crítica anterior, sería válida en aquellos casos en que se empleara el término exacción solo, aislado, pero en la forma en que se emplea en la definición que comentamos, la crítica es infundada, puesto que ahí se emplea acompañada o haciendo referencia a cierto tipo de exacciones, es decir, a las parafiscales (40).

Sin embargo, volviendo a la definición de Mehl; apreciamos que en ella se incluyen las notas más distintivas de la parafiscalidad: que al no integrarse tales ingresos en el presupuesto general, no se destinan a cubrir los gastos públicos, afectándose en consecuencia, a cubrir gastos fuera del presupuesto, como son los gastos específicos de esos organismos beneficiarios.

Lucien Mehl al igual que el resto de la doctrina francesa, también habla de "tasas parafiscales", porque supone que en tratándose de las parafiscalidades también existe una contraprestación, como en el derecho o tasa propiamente dicha. Solo que en tratándose de las "tasas parafiscales", Mehl estima que la contraprestación no comprende a un solo obligado a su pago, considerado

(40).- Si consultamos en el diccionario el significado de la palabra exacción, veremos que dice lo siguientes "EXACCION.- F (lat-exactio). I.- Acción y efecto de exigir impuestos, multas, etc. II.- Cobro ilegal y violento: Cicerón censuró las exacciones de verres (sinónimo de concusión). (De Toro y Gisbert Miquel y García Pelayo y Gross Ramón "pequeño Larousse ilustrado". Ed. Larousse. Buenos Aires, 1970. pág. 447.

En el diccionario de Derecho del maestro Rafael De Pina Vara, se establece como: "Exacción ilegal, cobro de impuesto no debido, o en mayor cuantía de la autorizada, o de multa irregularmente impuesta, realizada abusivamente por el funcionario público encargado de la recaudación o por sus auxiliares." (De Pina Vara Rafael, Diccionario de Derecho Novena Edición. Editorial Porrúa, México, 1980. pág. 259).

En la enciclopedia jurídica omeba no figura la palabra exacción aislada, sola, sino se incluye como "exacciones ilegales" y remite a cohecho, concusión. (Enciclopedia Jurídica Omeba, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires Tomo XI, pág. 378).

En el diccionario Razonado de Legislación y jurisprudencia, de Don Joaquín Escriche no figura este término, con lo cual nos damos cuenta que no es muy usual dicho vocablo.

De lo anterior observamos pues, que la palabra exacción solo puede emplearse en dos sentidos: aludiendo a un cobro ilegal, o a una acción y efecto de exigir impuestos, multas, etc. que es el que cabría en las definiciones que han dado los tratadistas que la emplean.

individualmente, sino comprende a una agrupación, sea profesional o social, unida por intereses comunes (41).

Por otra parte, un sector de la doctrina francesa (42) considera que en su sistema de derecho, existe una concepción económico-social de la parafiscalidad y otra jurídica, las cuales no coinciden. Por ello se hace necesario estudiar una y otra postura.

Se ha dicho que la concepción socio-económica de la parafiscalidad, es la siguiente: "se califica desde un punto de vista "parafiscal", a las exacciones operadas sobre sus usuarios, por ciertos organismos públicos, semipúblicos, económicos o sociales con miras a asegurar su financiamiento autónomo, siendo su ejemplo más importante las cotizaciones de seguridad social." (43).

Entre los organismos beneficiarios de las tasas parafiscales en el derecho francés, se incluyen una gran cantidad y de diversa naturaleza, tales como: las barras, órdenes y cámaras profesionales, comités, oficinas, centros técnicos, etc.

La concepción jurídica de la parafiscalidad está constituida por las definiciones que de la misma ha dado la legislación francesa al regular dicha figura.

Las definiciones más conocidas que se han incluido en las leyes de ese país, son las de la ley del 25 de julio de 1953 y la de la ordenanza del 2 de enero de 1959.

En la exposición de motivos de la primera de las leyes mencionadas, se dijo que de acuerdo con el resultado de los trabajos preparatorios de esa ley, el mismo legislador reconoció la extrema dificultad de dar una definición jurídica precisa de la parafiscalidad, y se decidió con cierta reserva registrar como tasas parafiscales: "...a las exacciones obligatorias que reciben una a

(41).- Véase Mohl Lucien. Op. cit. Pp. 195-196.

(42).- Representado por Maurice Duverger. Op. cit.

(43).- Ibidem pág. 92.

festación determinada, instituídas por vía de autoridad, generalmente con un fin de orden económico, profesional o social, y que escapan en su totalidad o en parte a las reglas de la legislación presupuestaria y fiscal, en lo que concierne a las condiciones - de creación del ingreso, de determinación de su asentamiento y de su tasa, del proceso de cobro o del control de su empleo" (44).

Por su parte, el artículo 4 de la ordenanza del 2 de enero de 1959, definió a las tasas parafiscales como aquellas que eran "... percibidas dentro de un interés económico o social, en provecho de una persona moral de derecho público o privado diferente al Estado, a las colectividades territoriales y a sus establecimientos públicos administrativos..." (45).

En estas dos últimas definiciones legales que hemos citado, se advierte el interés económico-social con que algunos autores pretenden caracterizar a las cargas parafiscales.

Ahora bien, ¿por que se dice que la concepción socio-económica de la parafiscalidad, no coincide con su concepción jurídica?

Las razones que se dieron, fueron en el sentido de que las diversas leyes que regularon a la parafiscalidad, excluyeron de esa regulación a la llamada parafiscalidad social, constituida por los aportes a la seguridad social que son el ejemplo típico de aquella, y además porque no incluyó a los organismos de seguridad social ni a las cámaras, órdenes, ni colegios profesionales, como organismos beneficiarios de tales contribuciones, a pesar del reiterado interés social que se menciona en las definiciones legales. Por ello, se dice que en el derecho francés, la noción jurídica de parafiscalidad, es más restringida que su concepto socio-económico. (46).

(44).- *Ibidem* pág. 96.

(45).- *Loc. cit.* Véase nota 38.

(46).- La mayor parte de la doctrina, no sólo la francesa, está de acuerdo en reconocer que, efectivamente la concepción jurídica de la parafiscalidad y la concepción socio-económica no coinciden en el derecho francés, porque la primera es más reducida que la segunda (véase Lucien Mehl. *Op. cit.* Pp. 194-195; y Louis Trotabas, *Op. cit.* Pp. 503-504).

En España no se habla de tasas parafiscales, sino de "tributos parafiscales" y el concepto que se ha dado de éstos, es el siguiente

"1. Se consideran tributos parafiscales, las prestaciones pecuniarias exigibles por la administración (Estatal o autónoma) o por funcionarios o asimilados, como contraprestación de un servicio la utilización del dominio público o el desarrollo de - una actividad que afecte de manera personal al obligado a su pago, al sujeto pasivo.

'2.- También lo son las demás percepciones (derechos, cánones, honorarios, etc., exigibles por los organismos y personas ya citadas en virtud de una relación tributaria, impuestos para - cubrir necesidades públicas (económicas, sanitarias, profesionales o de otro orden).

'3.- Los tributos parafiscales o extrafiscales no han de figurar en los presupuestos del Estado, ni les son aplicables total o parcialmente las normas reguladoras de los tributos ordinarios. Sintéticamente son tributos extrafiscales aquellos cuyo régimen presupuestario y su gestión fiscal difieren de los ordinarios de la Hacienda Pública". (47)

Si analizamos éste concepto de tributos parafiscales, - podremos darnos cuenta que es bastante amplio, confuso y equivocado, puesto que confunde el concepto de tasa con el de contribución parafiscal, siendo que son dos conceptos distintos.

Por otra parte, debido a la amplitud de dicho concepto, en el mismo se podría encuadrar un impuesto o una tasa (derecho), siendo que estos dos tributos tienen caracteres propios que los - hacen distinguirse plenamente.

Inclusive, la propia Ley Española llamada "de tasas y - exacciones parafiscales" del 26 de diciembre de 1958 y que consti

(47).- Carretero Pérez Adolfo. Op. cit. pág. 357, los subrayados - son nuestros

tuye el primer logro para someter la parafiscalidad al principio de legalidad, en su artículo 10. se encarga de establecer la distinción entre una tasa y una exacción parafiscal al decir:

"ARTICULO 10.- Son objeto de la presente ley las tasas y exacciones parafiscales. Se consideran tasas las prestaciones legalmente exigidas por la administración del Estado, organismos autónomos, entidades de derecho público, funcionarios públicos o asimilados, como contraprestación de un servicio, de la utilización del dominio público o del desarrollo de una actividad que afecte de manera personal al obligado

Se considerarán exacciones parafiscales los derechos cánones, honorarios y demás percepciones exigibles por la administración del Estado y por los organismos y personas citadas en el párrafo anterior, que no figuren en los presupuestos generales del Estado, ni les sean aplicables en todo o en parte las normas que regulan los impuestos de la hacienda pública, y que se impongan para cubrir necesidades económicas, sanitarias, profesionales o de otro orden". (48)

El precepto antes mencionado, establece claramente lo que entiende por tasas y por exacciones parafiscales, en cambio en el concepto de Carretero Pérez, se confunden ambas figuras en la misma definición, es decir, las dos figuras se incluyen en el concepto como si fuese una sola.

Por tales razones, consideramos que el concepto en cuestión, está equivocado, y aquí volvemos a encontrar la palabra --- "exacción" que emplea la ley española, y que ya comentamos que -- es muy típica del derecho francés y español. (49)

En la doctrina argentina existen algunos autores que también hablan de las cargas parafiscales definiéndolas como tributos, así por ejemplo tenemos a Manuel De Juano que dice "Son tributos que participan de la naturaleza del impuesto por su gravitación económica sobre el consumidor, lo cual les dá cierta semejanza con la imposición indirecta y por su obligatoriedad, pero

(48). - Sáinz de Bujanda Fernando. Hacienda y Derecho. (Estudios de Derecho Financiero), T. II. Instituto de estudios políticos, Madrid. 1962, Pág. 345 y sigts. Los subrayados son nuestros.

(49).- Acuirre Pangburn considera que en México el término exacción se utiliza como sinonimo de tributo y puede comprender por lo tanto cualquiera de sus especies (op. cit. pág. 236).

que no tienen figuración específica en el presupuesto del estado y están afectados a gastos determinados, que se especifican por la disposición legal que los ha creado, vale decir, que en este aspecto la parafiscalidad vendría a derogar la regla de la no afectación de los impuestos que rige respecto de estos" (50).

En la anterior definición, se equipara a los "tributos parafiscales" con la naturaleza del impuesto indirecto (51).

Por su parte Fonrouge afirma que con el nombre de "parafiscalismo" se hace referencia a lo siguiente: "bajo la denominación genérica de contribuciones parafiscales se agrupan numerosos tributos exigidos por organismos públicos o semipúblicos que con independencia de las rentas generales del Estado se destinan a financiar sus actividades específicas". (52)

De las definiciones que hemos presentado, tanto de España como de Argentina, en las mismas prevalece el criterio de que las contribuciones parafiscales son auténticos tributos.

En la doctrina y legislación Francesa no hay un criterio definitivo sobre las parafiscalidades, pues ya vimos que algunos autores las consideran tasas, y otros en cambio, no reconocen en sus definiciones si se trata de un tributo o no.

En base a lo anterior, es necesario estudiar la naturaleza

(50).- Juano Manuel De, Curso de finanzas y Derecho tributario. T. II "El sistema tributario y los recursos parafiscales". Ediciones Molachino, Rosario. 1963, pág. 697. lo subrayado es nuestro.

(51).- La doctrina moderna representada por Hugh Dalton, Sommers, Einaudi, Giannini, etc., desconoce que los impuestos directos sean aquellos que no se pueden trasladar por el contribuyente, y los indirectos los que si pueden serlo. Afirman en cambio esos autores, que los impuestos directos son los que gravan rendimientos y los indirectos son los que gravan consumos. (Véase, Margain Manautou Emilio, Op. cit. pp. 89-90).

Parece ser que en este último sentido asimila De Juano los "tributos parafiscales" con los impuestos indirectos.

(52).- Fonrouge Giuliani. Derecho Financiero T. II. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1962 pág. 812. Lo subrayado es nuestro. En la definición de parafiscalidad de este mismo autor y que señalamos en la nota 35, también en ella hace referencia a tributos.

za jurídica de las cargas parafiscales o parafiscalidades, para poder determinar que es lo que en realidad representan dichas figuras, ya que sólo de ésta manera sabremos si se trata de contribuciones de naturaleza tributaria o no, y, si son tributos, precisar a que clase de tributos corresponden; es decir, ¿Son impuestos, tasas, o contribuciones especiales? o bien ¿forman una cuarta categoría tributaria?.

2. NATURALEZA JURIDICA DE LAS CARGAS PARAFISCALES.

2.1.- ¿Se trata de una figura tributaria?

Para resolver esta interrogante, comenzaremos por estudiar la definición del tributo; así como las características que le ha otorgado la doctrina, para ver si las cargas parafiscales en cuadran en la definición del tributo y si poseen sus características.

En primer lugar cabe recordar, que los tributos constituyen la principal fuente de recursos de que el Estado dispone para el cumplimiento de sus fines.

"... En términos generales la doctrina y las leyes identifican el concepto de tributo con el de prestación pecuniaria coactiva debida a los entes públicos en los casos y en la cuantía que ordenan las leyes. Tributos son pues, los ingresos ordinarios de derecho público, de donde se desprende que todas las restantes modalidades de exacción quedan comprendidas en este concepto..." (53).

Fonrouge afirma que los tributos son "... las prestaciones obligatorias comunmente en dinero, exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio..." (54).

Según Blumenstein, "tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél,

(53).- Sainz de Bujanda Fernando (op. cit. pág. 316).

(54).- Fonrouge Giuliani Carlos M. "Acerca de la llamada... Op. cit. pág. 370.

en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma" (55).

Para Jarach, "el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo". (56)

En las definiciones anteriores se reconoce que la prestación que se cubre por concepto de tributos debe ser pecuniaria, o comunmente pecuniaria.

Creemos que es más acertado hablar de una prestación que se cubre comunmente en dinero, y que en ocasiones se cubre en especie, puesto que nuestro Código Fiscal de la Federación, establece en su artículo 2o. que, en tratándose de impuestos, estos se pueden cubrir en dinero o en especie. Como ejemplo de impuestos que se cubren en especie, podemos mencionar el impuesto al oro, el cual, de conformidad con lo señalado en el artículo 12 de la ley de Impuestos y Fomento a la Minería, puede ser cobrado en especie, según lo determine el ejecutivo federal. (Ver apéndice)

Por otro lado, en las definiciones que hemos mencionado acerca del tributo notamos que, a excepción de Fonrouge, los demás tratadistas consideran que no solo el Estado puede exigir tributos, sino cualquier otro ente público. Esto nos conduce a reflexionar sobre si el Estado, es el único que puede exigir tributos o si también puede hacerlo cualquier ente público.

Esto no constituye problema, pues se trata de una "confusión aparente", ya que si recurrimos a la distinción que existe entre el poder tributario y la competencia tributaria, esa confusión aparente desaparece.

En efecto, el poder tributario llamado también Soberanía Tributaria, poder fiscal, poder de imposición o potestad tributaria, se refiere a la facultad que tiene el Estado para crear tribu -

(55) - (56).- Blumenstein y Jarach, citados por Sergio F. De la Garza Op. cit. pág. 310.

tos. Esta facultad es propia y exclusiva del Estado.

Ahora bien, ¿en que momento se ejercita por el Estado dicha facultad?

El maestro De la Garza afirma que "... El poder tributario no es ejercido por el Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de aquellos hechos que han sido señalados por el Estado como generadores de los créditos fiscales. En ese momento, el Estado actúa en una forma análoga a la que observa cualquier acreedor particular..."

"... Por el contrario, el momento en que se presenta el ejercicio del poder tributario es aquél en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son esos hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones..." (57).

De lo anterior se deduce que el poder tributario es ejercido por el poder legislativo al expedir las leyes en las que incluye los hechos o situaciones que al presentarse en la realidad, provocarán el nacimiento de los créditos fiscales a cargo de los particulares.

Veamos ahora, en que se distingue el poder tributario de la competencia tributaria. El primero según vimos corresponde a la facultad o potestad jurídica de crear contribuciones (y aún crear exenciones) y es connatural al Estado, no pudiendo por tanto, ser objeto de cesión o delegación. La competencia tributaria en cambio, consiste en poder recaudar el tributo, cuando se ha producido el hecho generador determinado por el poder tributario; de ésta manera, el titular de la competencia tributaria, es el acreedor de la prestación tributaria.

Por consiguiente, la competencia tributaria se refiere a la

(57).- Ibidem. pág. 196.

posibilidad de hacer efectivo el poder tributario, y según Fonrouge, puede recaer en entes estatales separados de la administración general y aún en entes no estatales. De ésta suerte, el sujeto activo de la prestación, puede ser cualquier ente público, estatal o no estatal siempre que gocen de competencia tributaria; en cambio, no pueden ser sujetos de poder tributario, ya que éste, es exclusivo del Estado. (58).

Se considera que el poder tributario comprende no solo los impuestos, sino también los derechos y las contribuciones especiales.

Precisada la distinción que existe entre el poder tributario y la competencia tributaria, podemos concluir diciendo que no solo el Estado puede exigir las prestaciones comunmente en dinero de que hablan las definiciones que apuntamos sobre el tributo, sino también otros entes públicos, siempre que, desde luego, gocen de competencia tributaria.

Pasemos ahora a citar las características que la doctrina ha elaborado en torno al tributo. Se lo han atribuido las siguientes:

1.- Son ingresos de carácter público, queriendo significar con esto, que forman parte del Derecho Público, toda vez que dichos ingresos son percibidos por el Estado en virtud de su soberanía o potestad de imperio. En cambio los ingresos de carácter privado, se perciben en virtud de negocios jurídicos privados como sería un contrato de compra-venta, arrendamiento, etc.

2.- Constituyen una prestación en dinero o en especie según vimos anteriormente, aunque lo común sea cubrir tales prestaciones en forma pecuniaria.

3.- La fuente de la obligación radica en la ley y no en la voluntad de los particulares; se trata por lo tanto de una obligación ex-lege.

(58).- Véase Fonrouge Giuliani Carlos M. en "Acerca de la llama -- da..." Op. cit. Pp. 372-373.

En el momento en que los particulares realizan los hechos que se determinan en la ley como generadores de la prestación, es decir, cuando encuadran los hechos de la vida real en lo que se llama hecho imponible, presupuesto o hipótesis de incidencia fijados por la ley, en ese momento surge su obligación de cubrir la prestación.

Por ello se deduce que tales obligaciones nacen directamente de la ley.

4.- Provocan una relación personal y no de poder.

Una vez que se ha verificado la conjunción entre el hecho realizado por el particular y el hecho imponible o presupuesto fijado en la ley como generador de la obligación, se establece una relación entre el Estado como sujeto activo de la prestación (acreedor) y el particular como deudor. El primero, tiene derecho a exigir la prestación, y el segundo la obligación de realizarla. Esta relación, es de carácter personal y recibe el nombre de "relación tributaria".

5.- Lo recaudo por concepto de tributos, tiene por objeto o finalidad destinarse a cubrir los gastos públicos.

Nuestra constitución política en su artículo 31, fracción IV dispone: "artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos: IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

De dicho precepto se observa que es un mandato de la constitución el que las contribuciones que aporten los particulares en el lugar donde residan, se destinen a satisfacer los gastos públicos.

Ahora bien, actualmente la mayor parte de esas contribuciones que erogan los particulares al Estado para que éste cu

bra los gastos públicos, son por concepto de tributos.

Además ése parece ser el sentido que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dado a los impuestos, que constituyen la principal fuente de ingresos tributarios para el Estado moderno. Efectivamente, nuestro más alto tribunal ha establecido jurisprudencia diciendo: "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 omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado fueren convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos" (59).

No obstante lo anterior, consideramos necesario precisar que es lo que se entiende por "gastos públicos".

Se han dado varios criterios acerca del gasto público, los cuales han tomado en cuenta el tipo de necesidades o de intereses que se satisfacen con dichos gastos.

En efecto, algunos autores consideran como gastos públicos aquellos que se destinan a satisfacer necesidades colectivas; otros en cambio, incluyen también como gastos públicos los que se destinan a la satisfacción de necesidades individuales.

La doctrina clásica establece dos requisitos que debe reunir el gasto público:

1.- Que se realice a través de una persona moral administrativa (Estado, colectividad territorial o establecimiento público) y,

(59).- Jurisprudencia número 541, citada por Sergio F. De la Garza. Op. cit. pag. 313.

2.- Su afectación a un servicio público o a un fin de utilidad pública o de interés público.

Tomando en cuenta estos elementos, el maestro Gabino - Fraga dice: "... creemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual". (60)

Otro tratadista expresa: "puede decirse que gasto público es la erogación que realiza el Estado en cumplimiento de - su actividad, que siempre es de interés general y se realiza con forme a las disposiciones legales". (61)

Para el maestro Emilio Margain "... Por gasto público - se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su - administración activa, destinada a satisfacer las funciones de - sus entidades, en los términos previstos en el presupuesto". (62)

Margain en su definición anterior, excluye de manera - tajante a los organismos descentralizados como sujetos erogadores del gasto público, a pesar de que desde 1965, el presupuesto de - algunos de estos organismos (según hemos visto) es aprobado por la Cámara de Diputados.

(60).- Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, decimosexta edición. Editorial Porrúa, México 1975. pág. 270.

(61).- Acosta Romero, Miguel. Teoría general del Derecho Administrativo, primer curso.- Textos Universitarios. UNAM, México - 1975. pág. 265.

(62).- Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Op. cit. pág. 149.

También el Profesor Carlos Cortés Figueroa, en su artículo denominado "Las Contribuciones Especiales", considera como gastos públicos "... de acuerdo con la mejor doctrina mexicana y extranjera a los gastos del ESTADO y no de los organismos del sector paraestatal". (63).

Los autores que sostienen que los gastos públicos no solamente se destinan a satisfacer necesidades de interés público, sino también privado citan como ejemplo de estos últimos la indemnización que se otorgue a un particular por actos indebidos de funcionarios, o una pensión, y, consideran además, que no es necesario que la erogación se realice por conducto de organismos típicamente estatales, sino que puede hacerse al través de entidades semi-privadas y aún privadas, con la única condición de que tales entes dispongan de la facultad de mandar, de ordenar y de establecer obligaciones a los habitantes, facultad que reciben dichos entes por delegación del Estado. (64).

Por nuestra parte, pensamos que el gasto público es -- aquél que realiza el Estado por conducto de su Administración Activa y posee los dos elementos señalados por la doctrina clásica. Es decir, tomando en cuenta que los gastos públicos deben efectuarse con base en el presupuesto de egresos y, teniendo en consideración además el principio de "exclusividad" que la doctrina moderna ha atribuido al presupuesto el cual consiste en que sea el Estado o alguno de sus órganos el que realice las erogaciones para desarrollar sus actividades, podemos concluir diciendo que por regla general, los gastos públicos se destinan a satisfacer necesidades públicas, por conducto del Estado o de sus órganos y sólo

(63).- Cortés Figueroa, Carlos. "Las Contribuciones Especiales", artículo, publicado en la Revista de la Facultad de Derecho, número 86, México 1972. Pág. 82.

(64).- Entre ellos podemos mencionar a Flores Zavala, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Decimotava edición. Ed. Porrúa México 1975. Pp. 211-213; y a Giuliani Ponrouge, éste citado por De la Garza, Op. cit. Pp. 131-132.

por excepciones, se podría destinar el gasto público a la satisfacción de necesidades individuales por conducto de algunos entes privados; puesto que el presupuesto no puede contener previsiones en favor exclusivamente de los particulares.

Además, coincidimos con el pensamiento de los autores - que consideran como gastos públicos únicamente los gastos que el - Estado realiza por conducto de su Administración Activa y no Descentralizada o Delegada; puesto que constitucionalmente, el Congreso de la Unión, solamente prevé los gastos de la primera, es decir, los gastos que harán las Secretarías de Estado pero no los organismos del sector paraestatal, (artículo 73 fracción VII, de la Constitución Política Mexicana).

6.- Otra característica que la doctrina ha reconocido en los tributos es la derivada del artículo 31 fracción IV, de la - Constitución Política Mexicana, en donde se dispone que las contribuciones que los particulares aporten a la Federación, Estado o Municipio donde residan, deben ser de la manera "proporcional y equitativa" que dispongan las leyes.

Para algunos tratadistas los términos proporcional y -- equitativo, son dos conceptos diferentes entre sí (65), para otros, ambos conceptos significan lo mismo y pueden interpretarse como - uno solo. (66).

Quienes consideran que se trata de dos conceptos diferentes, se basan en la jurisprudencia emitida por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto a la validez constitucional de un impuesto, en donde se señalan como requisitos tres: que tal tributo sea proporcional, que sea equitativo y, que se destine a satisfacer los gastos públicos.

(65).- Entre ellos podemos citar al maestro Margáin Manautou Emilio, Op. cit. pág. 82, y al Lic. Miguel Acosta Romero. (Acosta Romero, Miguel, Op. cit. pág. 279).

(66).- Entre estos podemos mencionar al maestro De la Garza, (Op. cit. pág. 314), y al maestro Flores Zavala, (Op. cit. pp. 201-204).

Quienes piensan que los términos proporcional y equitativo, deben interpretarse como uno solo, basta con decir que los tributos deben ser "justos", y con esto es suficiente.

Para poder dar nuestra opinión al respecto, analicemos antes el significado de los términos proporcional y equitativo, para ver si en realidad pueden interpretarse separados o como si fuera un solo concepto.

Al decir de Margaln Manautou", .. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación (67).

Otros autores (68) enfocan los conceptos de proporcionalidad y equidad a los impuestos, diciendo que para que el impuesto sea proporcional, debe establecerse tomando en cuenta ciertos principios racionales que establezcan una proporción entre el ingreso o la riqueza gravados y la cantidad que se cobra por el impuesto. En cuanto a la equidad, la entienden en el sentido de que, a mayor capacidad contributiva debe corresponder un mayor impuesto.

Con relación a estas dos últimas ideas de proporcionalidad y equidad, consideramos que no solo tienen aplicación con relación al impuesto, ya que, tratándose de los derechos y de las contribuciones especiales también apreciamos que se pone de manifiesto el criterio de la capacidad contributiva.

(67)... Op. cit. pag. 82

(68). Acosta Romero Miguel, Op. cit. pag. 279.

Ahora bien, nosotros creemos que los conceptos de proporcionalidad y equidad que apunta el maestro Margañ no resumen otra cosa que justicia; y no pueden ser interpretados de otra manera, ya que efectivamente el constituyente de 1856 debió inspirarse en los "principios teóricos de los impuestos" expuestos por Adam Smith en su obra "La riqueza de las naciones" en donde señalaba que "... los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición" (69).

De lo anterior, pues, desprendemos la idea de que en realidad nuestra Constitución Política al hablar en su artículo 31 fracción IV de proporcionalidad y equidad, no quería significar otra idea más de que los tributos fuesen "justos", pero no en el sentido filosófico, sino en el sentido de la técnica tributaria, según lo hemos apuntado.

Por lo anterior, coincidimos con la tesis de aquellos tratadistas que opinan que los términos proporcionalidad y equidad significan justicia, y deben interpretarse como uno solo; inclusive, si consideramos los términos proporcionalidad y equidad tal como los describe el maestro Margañ, creemos que no se refiere a otra cosa más que al principio de generalidad que debe estar presente en toda ley tributaria, es decir, "...que comprenda a todas aquellas personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal". (70).

De esta manera, cuando un tributo no sea proporcional o equitativo, será un tributo injusto, inconstitucional, y el contribuyente podrá atacarlo mediante el juicio de amparo para nulificarlo.

(69)-(70).- Véase Margañ Manautou Emilio, Op. cit. Pp. 37-47 y pág. 80 y sigts.

7.- Otra característica que debe estar presente en los tributos, radica en que en principio, los recursos que producen no deben afectarse a gastos determinados, es decir, respetar los principios de unidad de caja y de no afectación de los recursos, reconocidos en la doctrina del derecho presupuestario.

Sin embargo, ya hemos visto que en nuestro país existe la excepción a la regla anterior, consagrada en el artículo 6o. del código fiscal de la federación, tratándose de ingresos tributarios.

Compartimos el criterio del maestro De la Garza en el sentido de que este principio de la no afectación de los recursos, tiene aplicación en tratándose de los impuestos y de los derechos, más no en la contribución especial, ya que en esta última figura tributaria los ingresos que se recaudan al establecerse, se destinan de modo concreto a la realización de la obra pública que motivó el cobro de dicho tributo.

Bién, una vez que hemos analizado la definición del tributo y sus caracteres, veamos ahora si las cargas parafiscales encuadran en tal definición, y si es posible aplicarles dichos caracteres, para determinar si poseen naturaleza tributaria.

Creemos que son incompatibles las definiciones que se han dado acerca de las cargas parafiscales o parafiscalidades, con las que se han dado sobre el tributo, puesto que en las primeras se reitera que tales prestaciones las cubren los afiliados a un determinado organismo y los ingresos se destinan a cubrir los gastos específicos de esos organismos. En cambio, en las segundas no se menciona ninguna de esas circunstancias.

Ahora bién, de los caracteres que la doctrina ha asignado a los tributos, y que ya apuntamos, las cargas parafiscales poseen los siguientes:

a).- El de ser ingresos de Derecho público, puesto que no surgen de negocios privados.

b).- El de tratarse de prestaciones que se cubren en dinero.

c).- El referente a que la fuente de la obligación nace de la ley correspondiente que establece la prestación a cubrir, y no de la voluntad de los particulares.

d).- El de dar lugar a una relación personal entre el organismo beneficiario como acreedor de la prestación y los obligados a cubrirla como deudores; es decir, dan origen a una relación muy semejante a la "tributaria", que podríamos denominar "relación paratributaria" o "parafiscal", puesto que se desenvuelve al margen de los tributos y del fisco.

Tan es cierto que se establece la relación personal aludida, que el organismo beneficiario de la prestación, cuando los obligados a su pago no la cubren oportunamente, puede recurrir a la facultad económico-coactiva para obtener su cobro; por ejemplo en el cobro de las cuotas del seguro social. (71).

Por el contrario, los caracteres del tributo que a nuestro juicio consideramos no reúnen las cargas parafiscales, son estos tres:

1o.- Lo recaudado por concepto de cargas parafiscales, - no se destina a la cobertura o satisfacción de los gastos públicos, como es el caso de los tributos. Puesto que según hemos apuntado, lo recaudado por concepto de parafiscalidades, es destinado a cubrir de modo específico el presupuesto del organismo beneficiario de tales ingresos, es decir, sus gastos concretos. (72)

Pensamos que es aquí donde se presenta una diferencia fundamental entre los tributos y las cargas parafiscales, ya que por mandato constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir para cubrir los gastos públicos federales, estatales o municipales; sin embargo, con las cargas parafiscales no se cubren los gastos públicos de ninguna de estas entidades, sino que se desti-

(71).- Véase el artículo 271 de la Ley del Seguro Social.

(72).- Véase la jurisprudencia de la S.C.J.N. que confirma éste -- criterio, en el capítulo III.

nan a cubrir los gastos de los organismos que los perciben, y que - más adelante detallaremos, (73).

A mayor abundamiento, diremos que los gastos de los organismos beneficiarios no tienen el carácter de gastos públicos, porque, los organismos beneficiarios son entes totalmente separados de la federación, Estados federados y municipios; es decir, son personas jurídicas distintas del Estado; y ya hemos reconocido que gastos públicos son los que realiza el Estado a través de su Administración Activa, más no Delegada.

2o.- El último de los caracteres apuntados por la doctrina con relación a los tributos, y que consiste en no afectar los recursos que producen a gastos determinados específicamente, consideramos que tampoco es aplicable a las cargas parafiscales, toda vez que como lo vimos al estudiar las características de éstos ingresos, dicho principio de la "no afectación" es violado por las parafiscalidades, al destinar de modo concreto los ingresos que se recaudan por tal concepto, para financiar los gastos específicos de los organismos perceptores, aún cuando el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación lo permita, ésta disposición solo es aplicable en el caso de los tributos.

3o.- El requisito de la proporcionalidad y equidad, no está presente en las cargas parafiscales, pues observamos que no existe proporcionalidad entre lo que se paga y el servicio que se obtiene, ya que las ventajas que se derivan del servicio no se dan en razón de lo que se paga, sino en razón de la necesidad que se tiene del servicio público.

En éste orden de ideas, habiendo analizado las definicio-

(73).- Véase el capítulo III (pág. 168 y sigts.) en lo relativo a los organismos que consideramos como perceptores de cargas parafiscales.

nes de las cargas parafiscales y las elaboradas en torno al tributo, así como los caracteres de ambas figuras, llegamos a la conclusión de que en realidad, las cargas parafiscales NO POSEEN NATURALEZA TRIBUTARIA, puesto que las definiciones de ambas figuras son incompatibles unas con otras, y además, las parafiscalidades no poseen todas las características de los tributos, como ha quedado apuntado.

En consecuencia, al no participar de la naturaleza jurídica de los tributos, las cargas parafiscales poseen una naturaleza - con esencia propia y particularidades también propias, que las vienen a colocar al margen de los tributos tradicionalmente reconocidos -- por la doctrina, es decir, del impuesto, del derecho (o tasa) y de la contribución especial.

3.- DIVERSAS DENOMINACIONES

Tanto en la doctrina como en las leyes que han regulado la figura de la parafiscalidad, se han empleado múltiples denominaciones para referirse a ella, lo cual ha provocado grandes confusiones para entender plenamente su significado y naturaleza jurídica.

En efecto, tal como lo veremos en el siguiente estudio -- comparativo de las doctrinas y leyes de los diversos países que se han avocado al análisis de la parafiscalidad, han proliferado nombres muy variados como son: parafiscalismo, tasas parafiscales, --- exacciones parafiscales, cargas parafiscales, tributos parafiscales, parafiscalidades, y aún ha habido autores que consideran que en realidad debería hablarse de "Criptofiscalidad" (74) para referirse correctamente a dicho fenómeno.

(74).- Esta denominación emplea Leduc, al decir que, en realidad -- las cargas parafiscales no son otra cosa que "impuestos disimulados". (Leduc, citado por Antonio Barrera de Irimo, Op. cit. pág. 127).

3.1.- EN EL DERECHO FRANCÉS.- Veamos las denominaciones que se han empleado en la doctrina y en las leyes francesas.

En el inventario Schuman, donde ya hemos visto tuvo su origen la expresión parafiscalidad, (parafiscalité), que fué la primera denominación con que se hizo referencia a dicha figura, se empleó además la denominación cargas parafiscales para designar a ésta clase de ingresos (75).

Creemos que las denominaciones que se utilizaron en el inventario Schuman, o sea, parafiscalidad y cargas parafiscales, fueron empleadas con el siguiente significado: la primera, haciendo referencia a un fenómeno, a una actividad o a determinada figura (76); la segunda en cambio, se utilizó como un calificativo de ciertos ingresos.

Inclusive, en la actualidad, ése sigue siendo el significado de las denominaciones que hemos apuntado arriba, con la salvedad de que, en tratándose de la primera, ya no podemos decir con toda amplitud que comprende una actividad financiera que se desarrolla al margen del presupuesto del Estado, pero sí, al lado o al margen del fisco (77).

Ahora bien, la mayoría de los tratadistas franceses han llegado a la conclusión, con ciertas dudas, de que la naturaleza jurídica de esas cargas parafiscales es en realidad la de la Tasa, razón por la cual las han denominado tasas parafiscales.

Por su parte, las leyes francesas que han regulado las cargas parafiscales, han empleado la misma denominación que la doctrina, es decir, tasas parafiscales. Como ejemplo de estas leyes,

(75).- Laferriere y Waline comentan que, en la página 444 del inventario Schuman, se lee el siguiente título: "Nota sobre la evaluación de las cargas parafiscales en Francia." (Op. cit. pág. 250).

(76).- Recordemos que con la palabra parafiscalité se designó aquél aspecto de las finanzas cuyo desarrollo estaba al lado, al margen del presupuesto del Estado.

(77).- Véase la pág. 9 del presente trabajo.

podemos citar la ley del 25 de julio de 1953 y la ordenanza del 2 de enero de 1959, en donde aparecen las correspondientes definiciones de las tasas parafiscales (78).

3.2.- EN LA DOCTRINA ITALIANA.- Se ha empleado la expresión "parafiscalita" para hacer referencia a la parafiscalidad, la cual fué entendida por Emanuele Morselli (79), quizá el primer tratadista que se ocupó del estudio de ésta figura, como una actividad financiera complementaria del Estado y que surgió en forma lateral, paralela a la actividad financiera fundamental de aquél. Es decir, que al crearse los organismos descentralizados (80) se provocó el surgimiento de una actividad financiera nueva: la de los organismos autónomos, distinta a la del Estado, que era la fundamental, con lo cual tuvieron que coexistir estos dos tipos de finanzas: la fundamental, propia y exclusiva del Estado y de los entes territoriales menores (provincias y municipios), y la segunda, correspondiente a los organismos públicos no territoriales y a los organismos autónomos (descentralizados).

Sin embargo, la expresión "parafiscalita" no es la única que se emplea en la doctrina italiana para referirse a dicha figura, puesto que también se emplea el término "tributo parafiscale" (tributo parafiscal) (81) para aludir a esta categoría de recursos, haciendo incapié en que el empleo de ésta expresión obedece a la idea que priva entre los tratadistas italianos de sostener la naturaleza tributaria respecto de las cargas parafiscales.

(78). Así puede apreciarse en las obras de Maurice Duverger, Lucien Mehl, Louis Troabas y Laferriere y Waline, Op. cit. en notas 14, 15, 16 y 34.

(79).- Morselli Emanuele. Il punto di vista teórico della parafiscalita". Op. cit. en nota 9, Pp. 215-228. Aquí, Morselli también asigna a la parafiscalidad una idea de fenómeno.

(80).-Recordemos que Morselli considera como causa determinante de surgimiento de la parafiscalidad, la aparición de los organismos descentralizados en la vida del Estado moderno. (Véase págs. 4 y sigts. de éste trabajo).

(81).-Véase Morselli Emanuele, "Il punto di vista teórico... Op. cit. pág. 216

Hablamos aquí únicamente de la terminología empleada por los tratadistas italianos, ya que no encontramos en ninguna de sus obras consultadas, alguna ley o leyes que hayan regulado la parafiscalidad, aunque algunos de ellos mencionen que dicha figura ha sido recogida en los "códigos italianos". (82)

3.3.- EN EL DERECHO ESPAÑOL.- La doctrina más autorizada de España ha empleado las denominaciones siguientes: parafiscalidad, tributos parafiscales y exacciones parafiscales. Solo por Excepción algunos autores han empleado el término "criptofiscalidad".

La generalidad de los tratadistas que emplean el término parafiscalidad denotan con ello "... un fenómeno íntimamente ligado a las características del estado moderno, trata de atender a los nuevos fines de éste; se acomoda a su peculiar organización administrativa y se inserta en los nuevos moldes en que se vierte la actividad financiera..." (83)

El grupo de autores que utilizan la expresión "exacciones parafiscales" (84) reconocen que el uso de esta denominación y su inclusión en diversas leyes, obedece al deseo del legislador de emplear una terminología especial cuando el fenómeno tributario no se desarrolla conforme al "esquema general de la imposición estatal".

Sin embargo, existen autores españoles que han criticado la expresión "exacciones parafiscales" (85), puesto que consideran al término exacción como una expresión totalmente anfibológica, ya que

(82).- Ibidem. Op. cit. pág. 215.

(83).- Véase Barrera de Irimo Antonio. Op. cit. Pp. 117-118. En el mismo sentido emplea la expresión Alberto Oliart al decir: "... la parafiscalidad, tal como se ha desarrollado en España y en Francia se nos presenta como un fenómeno de desorden en el crecimiento del estado o más exactamente de sus gastos". (Oliart Alberto', "Las tasas y exacciones parafiscales" citado por Vicente Torres López. Op. cit. pág. 2123.

(84).- Entre ellos Fernando Sainz de Bujanda (op. cit. pág. 317), - quién asigna naturaleza jurídica tributaria a las que él llama exacciones parafiscales, afirmando que tales gravámenes claramente se asimilan al impuesto.

(85).- Véase Carretero Pérez Adolfo. Op. cit. Pp. 355-356; en donde critica también la denominación que emplea la ley de 26 de diciembre de 1958 en su título: "Ley de tasas y exacciones parafiscales".

lo mismo puede designar un impuesto que un tributo en general. Por lo tanto, esta corriente sugiere que es más correcto hablar de - - "tributos parafiscales", ya que, según ellos, ésta naturaleza jurídica poseen.

Ya hemos dicho que tal crítica carece de fundamento, puesto que sería válida únicamente cuando el término exacción se empleara aislado, solo, ya que aquí si resulta una expresión muy ambigua, pero no cuando va acompañado del calificativo "parafiscal", puesto que así ya tiene un sentido preciso y determinado.

Por otra parte, disantimos también de los autores hispanos que hemos citado anteriormente, respecto a la naturaleza jurídica del tributo que ellos asignan a las cargas parafiscales, ya que como hemos visto (86) no poseen tal naturaleza.

Por otro lado, el reducidísimo grupo de autores que en España emplean el término "Criptofiscalidad" en vez de parafiscalidad, y que constituyen la excepción (87), denotan con aquella expresión una idea de "impuestos disimulados", reconociendo por consecuencia naturaleza jurídica tributaria a la "Criptofiscalidad". (88)

Por su parte, las diversas leyes españolas que han regulado en sus correspondientes preceptos a las cargas parafiscales, lo han hecho empleando la denominación "exacciones parafiscales", pues así lo podemos ver desde la primera ley encargada de encauzar tales gravámenes dentro del principio de legalidad, llamada "Ley de Tasas y exacciones parafiscales", promulgada el 26 de diciembre de 1958. En Leyes posteriores se siguió empleando la misma expresión, es decir, exacciones parafiscales, pues así lo notamos en la "Ley gene--

(86).- Véanse las págs.32 y sigts. de éste trabajo en el título "Naturaleza Jurídica de las cargas parafiscales".

(87).- Descándose Leduc, citado por Barrera de Irimo. (Op. cit. - - pág. 127).

(88).- Aguirre Pangburn, ampliando el significado de Criptofiscalidad, que utiliza Leduc, afirma que con tal expresión se quiere indicar "... que las exacciones conocidas como parafiscales, son en realidad tributos con fiscalidad oculta..." Op. cit. Pp. 238-239.

ral tributaria" del 28 de diciembre de 1963 y en la ley de 4 de mayo de 1965, llamada "ley de retribuciones de los funcionarios civiles del estado" (89).

Ahora bien, la naturaleza jurídica que se ha asignado a las exacciones parafiscales en las leyes que hemos citado arriba, es la de los tributos, ya sea del impuesto o de la tasa.

En efecto, el artículo 26 de la ley general tributaria de 28 de diciembre de 1963, dispone: "1- los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

"a) Tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo,

"b) Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, y

"c) Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

"2.- Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo" (90).

(89).- Véase una amplia exposición de estas leyes en Torres López Vicente. Op. cit. Pp. 2126-2155; y en Carretero Pérez Adolfo Op. cit. págs. 356 y sigts.

(90).- Torres López Vicente. Op. cit. Pp. 2134-2135.

Como vemos, es clara la asimilación a la naturaleza del impuesto respecto de las cargas parafiscales, inclusive, Carretero Pérez al comentar el artículo 26 de la ley antes citada, afirma que en caso de que las exacciones parafiscales no reunieran los caracteres del impuesto, se debe interpretar que se dan los caracteres de la tasa, pero que en última instancia, tales exacciones representan tributos, por consecuencia, esa debe ser su denominación correcta: tributos parafiscales (91).

3.4.- EN LA DOCTRINA SUDAMERICANA.- Las expresiones que encontramos entre los autores de esta corriente doctrinal, son: Parafiscalidad, parafiscalismo, recursos parafiscales y tasas parafiscales.

Fonrouge (92) emplea los términos parafiscalidad y parafiscalismo como sinónimos, al decir que ambas son denominaciones genéricas en las que pueden agruparse contribuciones de diversa índole; sin embargo, estima que el uso de éstas expresiones lo único que puede originar son confusiones, ya que la parafiscalidad no constituye una categoría jurídico-financiera especial y, en consecuencia, es mejor prescindir de esas expresiones.

Manuel De Juano utiliza la expresión parafiscalidad en el mismo sentido que lo hace la mayoría de la doctrina, es decir, haciendo referencia a un "...fenómeno surgido en la ciencia y en la legislación financiera, cuando el estado recurrió a los procedimientos llamados parafiscales, por medio de los cuales la autoridad pública obtenía de los contribuyentes en virtud de la soberanía fiscal o poder de imperio, ingresos obligatorios que están mas allá de los impuestos conocidos y son de distinta naturaleza..." (93).

(91).- Véase Carretero Pérez Adolfo. Op. cit. pág. 356. Nótese que el título del artículo dónde éste autor analiza las cargas parafiscales es: "tributos parafiscales".

(92).- Fonrouge Giuliani Carlos M. "Acerca de la llamada . . ." Op. cit. pág. 359 Idem, "Derecho Financiero". T. II. Op. cit. pág. 815.

(93).- Juano Manuel De. "Curso de Finanzas y Derecho Tributario" T. II. Op. cit. Pp. 697-698.

A esos ingresos obligatorios, De Juano los llama: "Tasas Parafiscales" (94).

Para algunos autores más (95) la denominación parafiscalidad no es más que un "neologismo afortunado", pues reconocen que pocas veces un término surgido en los medios financieros logró una difusión y consagración tan rápida como aquél.

Finalmente, el profr. uruguayo Ramón Valdés Costa (96) nos da una explicación bastante amplia y clara respecto a las denominaciones "parafiscalidad" y "contribuciones parafiscales", con la cual coincidimos plenamente en todos sus puntos. En efecto, Valdés Costa comenta: "A nuestro juicio, la expresión "parafiscalidad" restringida a los organismos no estatales como parece ser la opinión de Laferriere y la ordenanza francesa de 1959 es gramaticalmente correcta, ya que con ella se estaría denominando una actividad financiera lateral a la del estado, lo que evidentemente responde a la realidad. Estamos frente a una actividad financiera que no es de estado, pero tampoco es privada, ya que cumple fines generales, previstos frecuentemente en las constituciones (art. 67) y está organizada libre y unilateralmente por el estado. El término parafiscal, pues, traduce adecuadamente esta situación de lateralidad o paralelismo. No hay pues inconveniente en denominarlas "contribuciones parafiscales" o mejor aún "paratributarias" tendríamos pues, contribuciones tributarias (o fiscales) y contribuciones paratributarias (o parafiscales)".

Decíamos que estamos de acuerdo con el razonamiento anterior del Profr. Valdés Costa, porque, efectivamente, según vimos al analizar la naturaleza jurídica de las cargas parafiscales, como nosotros las denominamos, dichos gravámenes no poseen naturaleza tributaria o fiscal y la actividad financiera por la que se obtienen tales ingresos no corresponde a la del fisco, sino a la de los orga

(94).- A pesar de la denominación "tasas parafiscales", De Juano reconoce que esta clase de ingresos, poseen la naturaleza jurídica del impuesto. Ibidem Pág. 698.

(95).- Como Aliomar Baleeiro, citado por Fonrouge en "Acerca de la llamada . . . Op. cit. pág. 360.

(96).- Valdés Costa Ramón. Curso de Derecho Tributario I, VIII/15, Montevideo, 1970, citado por Sergio F. De la Garza. Op. cit. Pp. 365-366.

nismos beneficiarios, y tal actividad o fenómeno, como la califica la mayoría de la doctrina, se encuentra al margen de la actividad financiera fiscal, es decir, al margen o paralelamente al fisco. -- (97). Además, si mediante la actividad fiscal se obtienen los llamados ingresos fiscales o tributarios, mediante la actividad parafiscal se obtienen los ingresos parafiscales o paratributarios de que habla Valdés Costa.

3.5.- EN LA DOCTRINA MEXICANA.- Entre los escasos autores que se han ocupado del estudio de la parafiscalidad en nuestro país, la denominación que ha prevalecido es "exacciones parafiscales", siguiendo la terminología del Derecho francés y español, aún cuando en nuestro medio, el término exacción sea muy poco empleado, e inclusive no figure en diccionarios de importancia según lo hemos señalado (98).

Por nuestra parte creemos necesario analizar; además del término exacción, que ya lo hicimos, los demás conceptos que se han empleado en la doctrina acompañados del calificativo parafiscal para referirse al tema que nos ocupa; es decir, analizar dichos términos para justificar el haber seleccionado el término carga como el más correcto para titular el presente trabajo como "Las Cargas Parafiscales". Así pues veamos el significado de:

a).- "CONTRIBUCION".- Aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer de acuerdo con la legislación fiscal, para la

(97).- Véase el concepto etimológico de la parafiscalidad. Pág. 9 de éste trabajo.

(98).- Véase Sergio F. De la Garza, quien también las denomina "parafiscalidades" Op. cit. pág. 348 y Aguirre Pangburn. Op. cit. -- pág. 232; y especialmente nota 40 de éste trabajo.

atención de los servicios públicos y cargas nacionales" (99).

b).- CARGA.- "Esta palabra sinónimo de gravámen tiene múltiples significaciones, tales como las de tributo, obligación derivada del ejercicio de un empleo o cargo, hipoteca, servidumbre, cosa objeto del contrato del transporte, obligación de subvenir al mantenimiento de la familia etc." (100).

c).- INGRESO.- "(m. Acción de ingresar: sinon. admisión alta entrada) // Entrada: el ingreso de una cantidad // caudal que recibe uno y es de cargo en las cuentas // M. pl. sueldo rentas (sinon V. ganancia) // contr. Egreso." (101).

(99).- De Pina Vara Rafael. Diccionario de Derecho. Op. cit. pág. 181.

En el diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, se incluye la palabra contribuciones (en plural) indicando con ella, "Los tributos que se imponen para atender a las necesidades del Estado. No pueden imponerse contribuciones generales ni especiales en el reino sin otorgamiento de las cortes; ley 1 tit. 7 lib. 6 nueva recopilación y artículo 73 de la Constitución de 1837". (Escríche Joaquín, Op. cit. Editora e Impresora Norhajacaliforniana, 1974. Pág. 419).

Por otra parte, en la Enciclopedia jurídica Omeba, se emplea la palabra contribución haciendo referencia a "las contribuciones" que emplea la Constitución Política Argentina, aclarando que debe entenderse con dicha expresión tributos en su sentido más lato. (Op. cit. Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires. Arg. Tomo IV Pp. 703-704).

(100).- De Pina, Op. cit. pág. 139. Explicación más clara de la palabra carga, aparece en el diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, al señalar que es: "El tributo pecho o gravámen que se impone al pueblo para cubrir los gastos públicos: -la obligación que se contrae por razón del Estado, empleo u oficio: -la condición que es natural en un contrato; o que se estipula por las partes, como cuando se vende una tierra con la carga de tal servidumbre, renta, canon, censo o pensión." (Op. cit. pág. 419).

En la enciclopedia jurídica Omeba la expresión carga se emplea como sinónimo de gravámen (Op. cit. pág. 687, Tomo IV).

Similar explicación aparece en el Diccionario de la Lengua Española, al establecer "CARGA: fig. tributo, imposición, pecho, gravámen" (Op. cit. Real Academia Española, Madrid, 1970 pág. 261).

(101).- De Toro y Gisbert Miguel y García Pelayo y Gross Ramón. "Pequeño Larousse ilustrado." Op. cit. pág. 494.

La palabra ingreso, no figura ni en el diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia de Don Joaquín Escríche, ni en la enciclopedia Jurídica Omeba.

d) "RECURSO.- m. (lat. recursus) Acción de recurrir a una persona o cosa // memorial solicitud, (sinon. de manda requirimiento) Medio, auxilio; no me queda otro recurso. (sinon. Procedimiento, trámite) (For. acción que queda al reo condenado para recurrir a otro juez, (sinon. apelación) pl. medios de subsistencia: esa familia carece de recursos // Elementos que constituyen la riqueza o la potencia de una nación los recursos naturales del Brasil // fig. Arbitrios; (sinon. Expediente)" (102).

e) "RECURSOS.- Medio de impugnación de los actos administrativos o judiciales establecidos expresamente al efecto por disposición legal. // medio de impugnación de las resoluciones judiciales que permite a quién se halle legitimado para interponerlo someter la cuestión resuelta en éstas, o determinados aspectos de ella al mismo organo jurisdiccional en grado dentro de la jerarquía judicial, para que enmiende si existe el error o agravio que lo motiva" (103).

La palabra exacción que ya hemos analizado, tiene el in -

(102).--Ibidem. pág. 757.

En el diccionario razonado de legislación y jurisprudencia, de Don Joaquín Escriche, la palabra recurso, (en singular) quiere decir: "la acción que queda a la persona condenada en juicio para poder acudir a otro juez o tribunal en solicitud de que se enmiende el agravio que cree habersele hecho. Además de la apelación, súplica, segunda suplicación, recursos ordinarios y extraordinarios, eran muy conocidos el recurso de injusticia notoria y el de fuerza." (Op. cit. pág. 1418). Este diccionario, solo contiene la descripción de recurso en singular, ya que después describe cada una de las clases de recursos que apunta.

Por su parte la enciclopedia jurídica Omeba, con la expresión "recurso" hace referencia a diversos medios de impugnación judicial tales como recurso de aclaración en el proceso penal, recurso de agravios, recurso de alzada, recurso de nulidad, etc. (Op. cit. tomo XXIV, pág 99).

(103).- De Pina Vara. Diccionario de Derecho. Op. cit. pág. 402. Similar explicación de "recursos" da la enciclopedia jurídica Omeba, al describir los recursos administrativos, contencioso-administrativos, civiles, penales y de previsión social (Op. cit. tomo XXIV pág. 136 y sigts.) Semejante significado encontramos en el diccionario Escriche, en donde figuran los recursos de nulidad en el comercio, recursos contra arbitrariedad de los jueces, recursos extraordinarios etc. (Op. cit. pág. 1419 y sigts).

conveniente de que no es un término muy usual en nuestro idioma, - por ello, consideramos mejor prescindir de ese vocablo.

Quisimos anotar el significado de las palabras recurso y recursos, es decir, en singular y en plural, para hacer incapié en que existe una discrepancia en cuanto a los significados que se les dá en los diccionarios que consultamos, ya que en la mayoría de ellos, recursos (plural) significa o denota medios de impugnación, y en otro se indica como medios de subsistencia, y ni el primero ni el segundo resultan adecuados para referirse a los "recursos para - fiscales". En cuanto a los demás significados que transcribimos de la palabra recurso (singular), ninguno de ellos tampoco nos parece aceptable para emplearlo acompañado del calificativo parafiscal.

Por lo que hace a los términos contribución, carga e ingreso, considerándolos como aportación económica, gravámen, y entrada respectivamente, creemos que con esos significados si es posible acompañarlos correctamente del calificativo "parafiscal" o "paratributario", porque denotan precisamente eso: una aportación económica, un gravámen o una entrada parafiscal.

Sin embargo, nosotros preferimos escoger la expresión carga, porque efectivamente, las "parafiscalidades" como las llama el maestro De la Garza, son eso, gravámenes que percibe el organismo beneficiario y que inclusive, puede hacerlas efectivas en forma coactiva, y, un gravámen en general denota obligatoriedad, como es el caso de las "cargas parafiscales". En efecto, la expresión gravámen significa: "obligación o carga que fuerza a hacer, no hacer o consentir algo // carga impuesta sobre una finca" (104).

No obstante lo anterior, es conveniente y oportuno señalar que con las denominaciones contribución, ingreso, exacción (aún cuando ésta no sea muy usual), o carga, seguidas del calificativo "parafiscal", se determina con toda precisión su naturaleza jurídica, es decir, naturaleza parafiscal o paratributaria: oponiéndose en éste sentido a las denominaciones "tasas parafiscales", "impuestos parafiscales" o "tributos parafiscales", con que algunos autores las han ca-

(104).- De Pina Vara, Op. cit. pág. 283.

lificado, pretendiendo ver en ellos la naturaleza de la tasa, del impuesto o de los tributos en general,

Por lo tanto, la conclusión a la que podemos arribar en este punto, relativo a las diversas denominaciones con que se hace referencia a la parafiscalidad y a los ingresos que representa, es la siguiente: que la expresión parafiscalidad es utilizada correctamente en su sentido gramatical, pues denota una idea de fenómeno o actividad y, atendiendo a su significado etimológico, vendría siendo un fenómeno o actividad que se desenvuelve al margen del fisco o de lo fiscal, que tienen un camino paralelo a éste, pero que no es el mismo.

Ahora bien, por lo que hace al calificativo "parafiscal" precedido de las expresiones genéricas contribución, exacción, ingreso o carga, tienen un significado parecido según vimos, y únicamente se emplean para denotar con ellas cierto tipo de ingresos que se obtienen mediante la actividad financiera paralela al fisco o al margen de lo fiscal, pero que no poseen naturaleza tributaria y, en consecuencia, nosotros consideramos más correcto emplear la expresión carga, acompañada del calificativo "parafiscal" para designar con precisión esta clase de ingresos, porque es la que describe con más acierto dichos gravámenes.

Por lo que hace a las denominaciones tributos parafiscales tasas parafiscales o impuestos parafiscales que utiliza un gran número de autores, no estamos de acuerdo en emplearlas porque no compartimos la tesis de que las cargas parafiscales sean tributos, tasa o impuesto, ya que como lo veremos más adelante (105) las cargas parafiscales pueden distinguirse plenamente de cualquier figura tributaria. Inclusive, criticamos la denominación tributos parafiscales que emplean los autores españoles que apuntamos en páginas anteriores, porque ni siquiera podemos saber si se trata de un impuesto, de una tasa o de una contribución especial.

Aquellos tratadistas que emplean las denominaciones tasas parafiscales o impuestos parafiscales, la utilizan porque consideran que realmente la naturaleza jurídica que poseen es la de la tasa o

(105).- Véanse las págs. 92 y sigts. de este trabajo.

la del impuesto, pero con ello se aumenta la confusión para emplear una terminología correcta en torno a las cargas parafiscales, y por eso también algunos autores piensan que se presenta una "antinomia" en la doctrina de este tipo de ingresos. (106).

Sin embargo, nosotros coincidimos con el criterio del maestro Margain Manautou, en el sentido de que el problema de la terminología es muy complejo y más en el derecho tributario. En efecto, Margain comenta: "... en las demás ramas del Derecho hay mutuo respeto por su terminología, en cambio el Derecho Tributario hace suya la terminología de esas ramas, pero no siempre las respeta pues en ocasiones las amplía o bien las restringe... y en otra parte de su obra, el autor en cita agrega: "... El legislador emplea en forma arbitraria la terminología, dando origen a situaciones confusas o contradictorias; y en ocasiones desconoce u olvida, que la terminología que está empleando tiene más de una acepción dando origen a graves problemas..." (107).

Este problema que describe con toda claridad Margain, es el mismo que se presenta en la denominación de las cargas parafiscales, en donde como hemos visto, se emplean tantas expresiones con más de un significado, que hace aumentar la confusión y complejidad del mismo.

(106).- Como Aguirre Pangburn, Op. cit. pág. 232.

(107).- Margain Manautou Emilio, Op. cit. Pp. 25-26.

CAPITULO II

ANALISIS DE LA PARAFISCALIDAD

SUMARIO.- 1.- CORRIENTE QUE SOSTIENE LA EXISTENCIA DE LA PARAFISCALIDAD. 2.- CORRIENTE QUE NIEGA LA EXISTENCIA DE LA PARAFISCALIDAD. 3.- DISTINCION ENTRE LAS CARGAS PARAFISCALES Y LOS TRIBUTOS TRADICIONALES. 4.- CLASIFICACION DE LAS CARGAS PARAFISCALES.

CAPITULO II

1.- CORRIENTE QUE SOSTIENE LA EXISTENCIA DE LA PARAFISCALIDAD.

Son varias las razones que han dado los autores que apoyan la existencia de la parafiscalidad, mismas que podemos clasificar de la siguiente manera:

1.- Aquellas que sostienen la tesis de que las cargas parafiscales no comparten la naturaleza jurídica de los tributos y, por consiguiente, poseen una naturaleza distinta de lo fiscal, formando así una categoría de ingresos independientes respecto de los tributos.

Esta postura fué encabezada por el profesor italiano Emanuele Morselli (1), quién a partir de 1950 inició una serie de estudios sobre el fenómeno de la parafiscalidad llegando a la conclusión de que había ciertos ingresos, que él denominó en su estudio "tributo parafiscale", que poseían una naturaleza jurídica diferente a los tradicionalmente conocidos tributos fiscales.

En efecto, Morselli elaboró toda una teoría en torno a las cargas parafiscales para llegar a la conclusión antes apuntada, siendo sus puntos más sobresalientes los siguientes:

a).- En primer lugar Morselli señala al intervencionismo de Estado como uno de los antecedentes más remotos en el surgimiento de la parafiscalidad, pues considera que anteriormente el Estado ejercía funciones de naturaleza esencialmente política. Sin embargo, cuando el Estado comenzó a participar en funciones de carácter social y económico, hubo necesidad de instituir organismos especialmente dedicados a satisfacer tales funciones: los organismos descentralizados (2).

La aparición de los organismos descentralizados en la vida

(1).- Op. cit. en nota 9, Cap. I

(2).- Veanse las causas de surgimiento y desarrollo de la parafiscalidad pág. 9 y sigts.

del Estado Moderno, provocada por el intervencionismo estatal, trajo como consecuencia la creación de un nuevo sistema financiero establecido en favor de tales organismos (3),

b).- Así pues, el descentramiento institucional es concebido por Morselli como un motivo financiero, puesto que al surgir ese nuevo sistema de finanzas en favor del organismo descentralizado se rompe la unidad de balance del Estado y se afectan los principios clásicos del presupuesto, especialmente el de su unidad,

c).- De ésta manera, tuvieron que coexistir dos tipos de finanzas o sistemas financieros: el propio y exclusivo del Estado y de los entes territoriales menores (provincias y municipios) y el de los organismos descentralizados y organismos públicos no territoriales, siendo el primero un sistema fundamental y el segundo, complementario o accesorio de aquél.

Sin embargo, a pesar de esa coexistencia entre el sistema financiero fundamental y el accesorio o complementario, los ingresos que recaudaban uno y otro no eran de la misma naturaleza, ya que el primero recaudaba el llamado "impuesto político" (4), que servía para satisfacer exclusivamente necesidades de este tipo (políticas) y el segundo, en cambio, no podía allegarse de dichos impuestos, ya que las necesidades que iba a satisfacer eran de otra naturaleza (económica y social) y, en consecuencia, debía contar con otra categoría de ingresos distintos a los tributos fiscales y esa otra categoría se encontró en el "tributo parafiscale" o "impuesto parafiscale".

Es precisamente en éste punto donde Morselli encuentra la diferencia fundamental entre los ingresos fiscales y parafiscales, puesto que antes de la aparición de los organismos descentralizados, el Estado y las corporaciones territoriales (provincias y municipios) satisfacían necesidades fundamentalmente políticas, es decir, sus fines eran exclusivamente de esa naturaleza y se cubrían con los im-

(3).- Estas ideas vienen expuestas con amplitud en el subtítulo "Il punto storico-critico de nascita della parafiscalita" de il punto di vista teorico... Op. cit. pág. 217 y sigts.

(4).- Así lo denomina Morselli Op. cit. pág. 216 y sigts.

puestos pero posteriormente, al intervenir el Estado en funciones de carácter económico y social, se observó que tales "impuestos políticos" estaban limitados para satisfacer esas nuevas necesidades, por la naturaleza distinta de las nuevas funciones y, además, por la resistencia que opondrían los contribuyentes a su pago. Surgieron entonces "finés políticos complementarios",

Debido a ello, se tuvo que establecer una nueva categoría de ingresos de acuerdo con las nuevas necesidades que iba a cubrir, esto es, se tuvo que recurrir al "impuesto parafiscal" (tributo - parafiscal), para cubrir aquellas nuevas necesidades económicas y sociales. Por tales razones, Morselli indica que el tributo fiscal es de carácter esencialmente político y en cambio el parafiscal es de naturaleza económico-social y cubre fines políticos complementarios, ya que éste se desvincula del viejo tronco del impuesto político".

d).- En base a los razonamientos anteriores, el connotado tratadista italiano llegó a la conclusión de que el "tributo parafiscal", instituido en favor de los organismos descentralizados, quedan fuera de la órbita de los tributos fiscales que aplica el Estado en virtud de su poder de imperio, y, por consiguiente, son de distinta naturaleza jurídica.

De la tesis antes expuesta por Morselli, compartimos la idea de que las cargas parafiscales no son de naturaleza tributaria, según lo hicimos notar en el capítulo anterior cuando estudiamos la naturaleza jurídica de tales recursos. inclusive, estamos de acuerdo también con este autor en señalar al intervencionismo de Estado como antecedente de la parafiscalidad, al descentramiento institucional como motivo financiero y, en general, con todos sus demás razonamientos.

Sin embargo, en donde disentimos de esta postura es en señalar que existen dos clases de impuestos uno "fiscal" y otro "parafiscal" y, por ende, dos clases de tributos: fiscales y parafiscales. Disentimos porque impuestos sólo hay una clase y tributos también, - por lo tanto, si se ha insistido en que las cargas parafiscales son de distinta naturaleza a la de los tributos, no debe emplearse esa terminología, puesto que si ya señalamos en el capítulo anterior que existe gran confusión en cuanto a las denominaciones que se han em-

pleado para hacer referencia a la parafiscalidad, dicha confusión es propiciada por estas denominaciones incongruentes,

En síntesis, si queremos asignarle a las cargas parafiscales naturaleza independiente al tributo, es necesario deslindarlo plenamente de esta figura, tanto en lo sustancial como en sus denominaciones.

Todas estas ideas de Morselli pronto encontraron eco en la doctrina y se han visto apoyadas por un considerable número de tratadistas (5), aunque la mayoría de éstos, enfoquen sus estudios de manera particular a la llamada "parafiscalidad social", es decir, a los ingresos que se destinan a cubrir de modo concreto los gastos de la seguridad social, recibiendo tales ingresos denominaciones muy variadas entre las que destacan: aportes, cotizaciones, contributos, contribuciones, o cuotas como se les llama en nuestro país (6). (Ver apéndice).

En efecto, a estos ingresos que se destinan a cubrir los gastos de la seguridad social, los seguidores de Morselli los han asignado una naturaleza jurídica distinta a la de los tributos, así por ejemplo tenemos a Rubens Gómez de Souza, quién apunta los siguientes argumentos: los recursos parafiscales, son ". . . una consecuencia del gran desenvolvimiento que hoy tiene la intervención estatal en el orden social y económico; SI BIEN DIFERENCIABLES DE LOS TRIBUTARIOS, ya que aquellos, antes que establecerse como la creación de un recurso estatal, tienden más bien a regular o modificar la distribución de la riqueza nacional, a equilibrar los niveles de precios, utilidades o salarios u otras finalidades semejantes, se incluyen en esta categoría los recursos directamente adjudicados a ciertas entidades creadas por el poder público para el . . .

(5).- Entre los cuales podemos citar a Carlo Lega, "osservazioni sulla natura dei contributi d'assicurazioni sociali". Revista Archivio Finanziario, Vol. IV, Padova Cedam 1954. Rubens Gómez de Souza "Compendio de Legiscao tributaria", era edics. Rio 1960, citado por Manuel de Juano en "curso de Finanzas y Derecho tributario", Vol. II Op. cit. pág. 699; Ramón Valdéz Costa, "Curso de Finanzas", 3a. Edición, Montevideo 1962, Idem "curso de Derecho Tributario" Tomo 1, - Montevideo 1970; y en México al maestro Sergio F. de la Garza, Op. cit., que aún cuando no menciona las ideas de Morselli, sostiene que las cargas parafiscales poseen naturaleza jurídica independiente respecto de los tributos, es decir, que no son tributos.

(6).- Véanse los Art. 32 y sigts, de la Ley del Seguro Social, así como el 14 y sigts de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

desempeño de actividades, cuyas características técnicas exigen autonomía financiera y administrativa, sin subordinación a las reglas o normas burocráticas y ordenamientos aplicables a las reparticiones públicas propiamente dichas..." (7).

En nuestro medio, el maestro Sergio Francisco de la Garza, sostiene la existencia de las cargas parafiscales como figuras de naturaleza no tributaria, considerando como "parafiscalidades" a las siguientes especies: a las cuotas que tanto patrones y trabajadores aportan al Instituto Mexicano del Seguro Social; los créditos por capitales constitutivos que el patrón incumplió pagar oportunamente; (8), a las aportaciones que deben efectuar los trabajadores que son miembros del Instituto de Seguridades y Servicios Sociales de los trabajadores del Estado (ISSSTE); a diversas aportaciones (9), que deben efectuar los miembros del ejército mexicano, Jefes, generales, oficiales y personal de tropa al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, a través del Banco Nacional del Ejército y la Armada; y, finalmente, a las cuotas que deben cubrir a sus cámaras los socios tanto de las Cámaras de Comercio como de Industria.

Ahora bien, los argumentos que ha establecido de la Garza para considerar las "parafiscalidades" antes citadas, como figuras de naturaleza no tributaria, son variados, dependiendo de las particularidades que presenten. Esto lo veremos con más amplitud, al abordar más adelante el punto relativo a la distinción entre las cargas parafiscales y los tributos tradicionales. Sin embargo, apuntaremos algunas razones que ha dado el autor referido, con relación a esta naturaleza no tributaria de las cargas parafiscales:

(7).- Gómez de Souza, Rubéns, citado por Manuel De Juano en "Curso de Finanzas y Derecho Tributario". Vol. II Op. cit. pág. 699. Las mayúsculas son nuestras.

(8).- Las cuotas, dice De la Garza "... son las prestaciones periódicas que debe cubrir el patrón y a veces también los trabajadores como primas de seguros contra determinados riesgos". Los capitales constitutivos"... son la prestación que debe el patrón que incumplió su obligación de pagar las cuotas para hacer posible que el IMSS con fondos proporcionados por el patrón incumplidor pueda cubrir al trabajador y sus beneficiarios las prestaciones en dinero o en especie que le corresponde por haberse producido el siniestro o evento asegurado". Op. cit. pág. 379.

(9).- Como las destinadas al fondo de ahorro y al seguro de vida

1.- Las parafiscalidades arriba indicadas, no tienen ninguna relación con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana que consigna la obligación de contribuir a sufragar los gastos públicos.

2.- En consecuencia, lo recaudado por concepto de parafiscalidades, jamás se destina al cumplimiento de los gastos públicos, sino muy por el contrario tienen una finalidad especial en '... beneficio de una persona jurídica distinta del Estado...' (10).

3.- Que algunas cargas parafiscales se diga que tienen el carácter de fiscales, ello solo atiende a su aspecto de pago, esto es, para hacer más fácil su cobro, como en el caso de las cuotas del seguro social.

4.- Por último, De la Garza basándose en jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que las parafiscalidades "... no tienen su origen en la fracción VII del artículo 73 constitucional, que es el precepto que otorga soberanía tributaria para que el Congreso de la Unión establezca las contribuciones que sean necesarias para cubrir su presupuesto". (11)

Penetimos, existen más argumentos sobre esta interesante tesis, pero los veremos más adelante con mayor amplitud y detenimiento, por el momento, bástenos con los que hemos señalado para apoyar la existencia de la parafiscalidad con naturaleza no tributaria, argumentos con los cuales coincidimos plenamente.

2.- Otra tesis que apoya la existencia de la parafiscalidad, es aquella que considera que las cargas parafiscales poseen la naturaleza jurídica del tributo: sin embargo, aquí notamos cierta división entre los autores que sostienen ésta tesis, y al respecto citaremos los siguientes sectores:

(10).- *Ibidem.* pág. 364.

(11).- *loc. cit.*

A).- Aquél sector que afirma la existencia de las cargas parafiscales y, reconoce, que aún cuando poseen naturaleza tributaria, dichos ingresos no pueden asimilarse a ninguno de los tres tributos tradicionalmente conocidos, o sea, al impuesto, a la tasa, y a la contribución especial, formando en consecuencia, una cuarta categoría tributaria. (12)

En efecto, los sostenedores de este criterio, han aportado los siguientes argumentos: "Si los recursos parafiscales, cualesquiera que fueran sus características y variaciones de la extensa gama en que se agrupan, son consecuencia y expresión del poder tributario del Estado, y si sus peculiaridades no permiten identificarlos con las otras tres categorías de recursos derivados, siempre será necesario analizarlos a través del enfoque de su propia naturaleza, marcando el deslinde propio que los ubica como una cuarta clase de tales tributos. A menos de correr el riesgo de adoptar una ubicación forzada y condicionada a tales limitaciones, didácticamente inadmisibles y comprometedoras de la correcta consideración debida a los otros recursos a los que se pretendiera sumarlos" (13).

Como se vé, este sector considera que las cargas parafiscales poseen la naturaleza del tributo, porque tales ingresos son creados por el poder tributario del Estado (14) y además porque "...esta parafiscalidad, participa de la naturaleza del impuesto por su asentamiento económico sobre el consumidor, (con lo cual se asemeja al impuesto indirecto), por su afectación a una finalidad, que puede ser económica o social, que no es de menor interés general que el impuesto, y por su carácter obligatorio; no se trata de un simple cánón percibido con motivo de un servicio que se es libre de utilizar o de no tomar en cuenta, sino de una contribución forzosa para el financiamiento de ése servicio, precisamente porque su aspecto económico o social es de interés general." (15)

(12).- Representado por Manuel De Juano. "Curso de Finanzas..." Tomos I y II, op. cit. y Louis Trotabas Op. cit.

(13).- Juano Manuel De. Idem. Vol. I pág. 287. Los subrayados son nuestros.

(14).- Veanse las págs. 20 a 22 de este trabajo.

(15).- Trotabas Louis. Op. cit. pág. 500. Exactamente en el mismo sentido se expresa Manuel De Juano en "La Parafiscalidad", artículo publicado en la Revista del Instituto de Investigaciones Económicas de la Facultad de Ciencias Económicas Comerciales y Políticas de la Universidad Nacional del Litoral. Rosario 1957, año 1, núm. 1, Oct--Dic. pag. 11.

De lo anterior, podemos desprender las "peculiaridades" que poseen las cargas parafiscales a criterio del sector que estamos tratando:

1a. Su asentamiento económico sobre el consumidor.

2a. Su afectación a una finalidad económica o social -- (con lo cual encontramos semejanza a la tesis de Morselli).

3a. Su carácter obligatorio.

Debido a estas peculiaridades, dicho sector llega a la conclusión de que no se trata de una tasa "en sentido técnico", -- porque consideran que la tasa al igual que el impuesto se perciben "en provecho del tesoro" (16).

De los razonamientos y argumentos que aportan los autores que sostienen la tesis de que las cargas parafiscales forman -- una cuarta clase de tributos, podemos decir lo siguiente:

1.- No estamos de acuerdo en considerar a las cargas parafiscales como tributos, por las razones apuntadas en el capítulo I al hablar de la naturaleza jurídica de estos recursos (17).

2.- Compartimos las peculiaridades que asigna este sector, a las cargas parafiscales, así como su conclusión, en el sentido de que no son tasas por las razones que apuntaremos más adelante al abordar el subtítulo distinción entre las cargas parafiscales y los tributos tradicionales.

3.- Sin embargo, en donde encontramos una gran contradicción de estos autores, es en lo referente a la "naturaleza propia" a través de la cual es necesario analizar los recursos parafiscales. En efecto, estos recursos, no deben compartir la naturaleza jurídica ni del impuesto, ni de la tasa, ni de la contribución especial, porque poseen caracteres que los hacen distinguirse plenamente de estas tres figuras tributarias tradicionales; a pesar de esto, los autores en cuestión, reconocen que "la parafiscalidad --

(16).- Trotabas Louis. Op. cit. Pp. 500-501

(17).- Veanse las págs. 32 y sigts. de este trabajo.

participa de la naturaleza del impuesto".

Por esta contradicción, y por no compartir la naturaleza del tributo que asignan estos autores a las cargas parafiscales, aceptamos parcialmente sus ideas para apoyar la existencia de la parafiscalidad.

B) Otro sector que también apoya la existencia de la parafiscalidad, y también basado en la idea de que las cargas parafiscales son de naturaleza tributaria, es el que concibe estas cargas como figuras intermedias entre las tasas y los impuestos. (18)

En efecto, este sector al hacer una comparación entre las tasas y los impuestos para ver en que figura puede ubicar a las cargas parafiscales, llega a la conclusión de que en realidad estas últimas representan una "institución intermedia".

Al hacer una comparación entre las que en Francia llaman "tasas parafiscales" (19) y las "tasas administrativas", estos autores hacen notar las siguientes consideraciones:

Existe una cierta analogía entre esas dos "tasas", ya que ambas se perciben en provecho de un organismo o servicio en particular, y quienes las pagan son los usuarios de dicho servicio, por lo tanto, hay una contraprestación.

Sin embargo, a pesar de esa analogía que existe entre la tasa parafiscal y la administrativa, también las separan diferencias fundamentales. Efectivamente, los autores que apoyan esta tesis, consideran que en lo que respecta a las cotizaciones de seguridad social que cubren los patrones, así como las asignaciones familiares, ese carácter de contraprestación es muy discutible, ya que el patrón aporta por unos terceros que son sus obreros, y que son los beneficiarios del servicio.

(18).- Es generalmente en la mayor parte de la doctrina francesa -- donde prevalece este criterio, y los autores que lo han sostenido -- con más insistencia son: Maurice Duverger, "Finances Publiques" Op. cit. y Lucien Mehl "Science et technique fiscales" op. cit.

(19).- Véase el Capítulo I "Diversas Denominaciones" pag. 46 y -- sigts.

Por otro lado, señalan otra diferencia fundamental entre las tasas administrativas y parafiscales en lo referente a la naturaleza de los servicios en provecho de los cuales se perciben. Las primeras se perciben siempre por servicios públicos administrativos, y en consecuencia por organismos públicos, las segundas en cambio, las pueden percibir tanto organismos públicos como particulares, y estos pueden ser de carácter económico, social o profesional.

Aún más, añaden otra diferencia entre las dos tasas en cuestión, ya que en la tasa parafiscal no existe proporcionalidad entre lo que se paga y la contraprestación obtenida, puesto que -- las ventajas que se obtienen no se dan en razón de las cotizaciones pagadas, sino en razón de la necesidad que se tiene del servicio.

Además, este sector considera que la contraprestación no corresponde a un solo usuario, es decir, a un obligado considerado individualmente, sino a un "grupo profesional o social" unido por intereses comunes. Esta observación, la aplican especialmente a las tasas percibidas en provecho de agrupaciones profesionales.

Por otra parte, al comparar el impuesto con la tasa para fiscal, esta corriente señala que existe también una analogía entre ambas figuras en lo referente al carácter obligatorio para su pago, puesto que el obligado no puede sustraerse a cubrir sus cargas, y recibir las ventajas del servicio.

Sin embargo, también en la comparación anterior, se -- aprecia una gran diferencia, la cual radica en que el producto de la tasa parafiscal se afecta a los gastos del grupo por el cual se percibe "...es la diferencia misma de los impuestos de afectación especial o "zwecksteuer" en la terminología alemana". (20)

Por todos estos razonamientos, los tratadistas franceses que apoyan esta tesis, llegan a la conclusión de que las "tasas parafiscales" representan una figura intermedia entre la "tasa propiamente dicha" y el impuesto.

(20).- Mehl Lucien Op. cit. pág. 196.

Por nuestra parte; consideramos que esta conclusión es "vacilante", puesto que los autores que señalamos, dudan en ubicar a "las tasas parafiscales" como figura intermedia, y decimos esto porque indican que en realidad dichas tasas se aproximan más al impuesto, y al efecto concluyen diciendo: "... la parafiscalidad está constituida en resumidas cuentas, por una especie de impuestos corporativos, percibidos en provecho de instituciones públicas o privadas teniendo el carácter de colectividades; es análoga por esto a los impuestos locales de los municipios y los departamentos". (21)

Esta actitud indecisa del sector que comentamos, hace aparecer débil su tesis, puesto que presenta las siguientes objeciones:

1.- O se trata de una figura intermedia entre el impuesto y la tasa o bien, "es una especie de impuestos corporativos".

2.- Si es una "especie de impuestos corporativos, hay una gran contradicción al aceptar la denominación de "tasas parafiscales". Quizá esto se deba a que la doctrina francesa solo acepta la clasificación bipartita de los tributos en tasas e impuestos y de ahí esa conclusión.

Por lo demás, estamos de acuerdo con las semejanzas y diferencias que los sostenedores de esta tesis consideran que existe entre las cargas parafiscales el impuesto y la tasa, ya que efectivamente las podemos observar, según lo veremos más adelante cuando tratemos la distinción que existe entre los tributos fiscales y las cargas parafiscales.

C).- Pasemos a citar otro sector doctrinario que también sostiene la existencia de la parafiscalidad, reconociéndole naturaleza tributaria, pero, considerando a las cargas parafiscales como un "suplemento ó añadidura" de alguno de los impuestos que alimentan al presupuesto. (22).

(21).- Duverger Maurice Op. cit. Pp. 93-94.

(22).- Esta tesis la sostiene Julien Laferrriere y Marcel Waline. Op. cit. Pp. 244-250.

En efecto, esta tesis considera que las cargas parafiscales no son otra cosa que un "suplemento" o "añadidura" a cualquiera de los impuestos, ya sea directos o indirectos, que alimentan al presupuesto, y citan por vía de ejemplo la cotización del 10% del provecho imponible a la contribución de los bienes raíces no construidos, y que se percibe en provecho del presupuesto anexo a las prestaciones familiares agrícolas; así como el suplemento proporcional del impuesto a la patente, percibida en provecho de la Asociación Francesa de Normalización. (23).

No obstante estos ejemplos, se considera que su asentamiento es muy diverso: adiciones o suplementos a los impuestos, porcentaje en el precio de venta de ciertos productos, tasa adicional al precio de los lugares en salas cinematográficas, porcentaje de los ingresos a las casas editoras o por derechos, etc.

Pero en el caso de las cotizaciones que se pagan para cubrir la seguridad social, este sector considera que ahí no se pueden considerar como suplementos del impuesto, sino como el mismo impuesto, y critican al término cotización porque en éste caso se emplea equivocadamente, ya que la cotización es esencialmente una aportación voluntaria, y quien la paga lo hace voluntariamente, o al menos en base a los estatutos a los cuales queda libremente adherido.

Por el contrario, en el caso de las cotizaciones de seguridad social, estas se extraen del patrimonio de los particulares para proveer los gastos de un servicio público. Así pues, los obligados, lo son en razón de sus "facultades contributivas" y no en razón de la contraprestación particular. Inclusive, su recaudación puede ser operada por coacción "como en materia de contribuciones directas" y todo eso constituye la definición misma del impuesto. (24).

De las ideas expuestas por esta corriente doctrinaria, podemos inferir que las cargas parafiscales en Francia pueden existir como agregado a un impuesto ya existente, o bien, como un ingreso autó-

(23).- Estos suplementos figuran en el Código general de los impuestos de Francia, en el título "Imposiciones percibidas en provecho de organismos diversos", artículo 1600 y siguientes (Laferriere y Walline. -- Op. cit. pág. 247).

(24).- Ibidem Pp. 247-248.

nomo como en el caso de las cotizaciones de seguridad social.

Sin embargo, por nuestra parte, no estamos de acuerdo con este sector en considerar que las cargas parafiscales existan como una "atadura" o "añadidura" de un impuesto que alimenta al presupuesto, ya que de ésta manera no tendrían naturaleza propia sino de penderían de la naturaleza de la figura a la cual van "añadidas" -- sea impuesto o tasa.

Por otro lado, tampoco estamos de acuerdo en considerar a las "cotizaciones" de seguridad social como un impuesto, ya que no aceptamos la naturaleza tributaria de las cargas parafiscales y, -- tal como lo veremos más adelante hay grandes diferencias entre ambas figuras (25).

D).- Por último, mencionaremos a cierto sector de la doctrina española, (26) que aún cuando en sus obras no se incluye el estudio de la naturaleza jurídica de las cargas parafiscales, tácitamente reconoce que la parafiscalidad existe.

No dudamos que la naturaleza jurídica que asigne este sector a las cargas parafiscales, sea la tributaria (27), pero lo que no señala es a que categoría de tributos pertenecen o bien, si for-

(25).- Inclusive, los propios autores que sostienen esta tesis señalan que: "En nuestro sistema financiero, la parafiscalidad constituye una zona de sensible oscuridad, y que, en amplia medida escapa a los controles que deben permitir la gestión de las finanzas públicas" (Ibidem pág. 249) con lo cual reconocen lo difícil que resulta caracterizar a las cargas parafiscales, y las confusiones que puede presentar su naturaleza jurídica, confusiones que en éste caso inducen a los autores a considerar a tales gravámenes como "añadidura" de los impuestos".

(26). En donde figuran Vicente López, Op. cit. y Adolfo Carretero-Pérez. Op. cit.

(27).- Y decimos ésto porque la obra de Torres López, por ejemplo, se titula "los tributos parafiscales" con lo cual no deja duda de que esa naturaleza les reconoce: y, Carretero Pérez por su parte de ja entrevir en las páginas de su obra que las que la Ley española llama "exacciones parafiscales", más bien debieran llamarse "tributos parafiscales" ya que es su verdadera denominación, porque en última instancia representan impuestos o tasas de características especiales. Op. cit. pág. 356.

man una cuarta especie independiente al impuesto, a la tasa y a la contribución especial como lo hacen algunos autores que ya tratamos.

Este sector, aunque consideramos que es débil su postura para apoyar la existencia de la parafiscalidad, por no indicar los argumentos por los cuales consideran a las cargas parafiscales como tributos, la citamos para comprobar que algunos aún no se deciden a reconocer categoría autónoma a las cargas parafiscales aún dentro de los mismos tributos, y comprobar que la parafiscalidad existe.

Con relación a los autores que sostienen la existencia de la parafiscalidad, Aguirre Pangburn comenta: "Para autores como Manuel de Juano, Louis Trotabas, Alain Barrera, Maurice Duverger, Lucien Mehl, Emanuelle Morselli, Julien Laferriere, Marcel Waline, y en nuestro medio Sergio Francisco De la Garza, las exacciones parafiscales constituyen una categoría tributaria autónoma y diversa de las ya conocidas" (28).

No estamos de acuerdo con la anterior afirmación del referido autor puesto que confunde a los autores que sostienen la naturaleza tributaria de las cargas parafiscales, con aquellos que sostienen la naturaleza no tributaria de tales exacciones.

Aclaración que tiene su importancia, ya que de la naturaleza jurídica que se asigne a dichos recursos dependerá el lugar de su ubicación. Así, tendremos que aquellos autores que atribuyen naturaleza tributaria a las cargas parafiscales independiente de los tributos conocidos, los ubicarán como una cuarta categoría tributaria según lo hemos visto, en cambio, quienes los consideren de naturaleza no tributaria, los ubicarán "...fuera de la órbita de los -- tributos que aplican el Estado en virtud de su poder de imperio"(29).

Por ello, nosotros hicimos la separación de los autores - que afirman la existencia de la parafiscalidad basados en la tesis de que representa ingresos de carácter tributario, de aquellos que les niegan tal carácter, aún cuando reconocemos que el efecto sea pa

(28).- Op. cit. Pp. 234-235.

(29).- Frase de Morselli, citada por Fonrouge en "Acerca de la llamada..." Op. cit. pág. 368.

recido: considerar a las cargas parafiscales como categoría jurídica financiera independiente de los impuestos, las tasas y la contribución especial.

Una vez analizadas las diversas tesis que hemos expuesto acerca de la existencia de la parafiscalidad, podemos llegar a esta conclusión; No hay ninguna duda de que la parafiscalidad existe, y como argumentos irrefutables a esta aseveración, bástenos citar las regulaciones que han hecho tanto las leyes francesas sobre las llamadas "tasas parafiscales" (30), como la legislación española sobre "las exacciones parafiscales" (31) aún cuando la naturaleza jurídica que les reconocen dichas leyes no sea compartida por nosotros; pero lo importante es que se hace realidad la existencia de dichos gravámenes.

Sin embargo, insistimos en rechazar aquellas tesis que asignan naturaleza tributaria a las cargas parafiscales, y con mayor razón aquellas que las hacen participar del impuesto, de la tasa o de la contribución especial.

Tampoco aceptamos la actitud titubeante de la doctrina francesa, que al no poder perfilar adecuadamente a las cargas parafiscales, vacila en decir que son "figuras intermedias entre el impuesto y la tasa", o que en realidad "se aproxima más al impuesto".

Igualmente, al sostener la naturaleza jurídica independiente de las cargas parafiscales, rechazamos la tesis de que puedan existir como "una añadidura en alguno de los impuestos que alimentan el presupuesto".

2.- CORRIENTE QUE NIEGA LA EXISTENCIA DE LA PARAFISCALIDAD.

Esta corriente, se encuentra apoyada por aquellos autores que consideran que las cargas parafiscales de ninguna manera pueden

(30) y (31).- Veanse las págs. 47 y 48 de este trabajo.

constituir una categoría financiera especial, es decir, no pueden - existir ni como una cuarta clase de tributos separados del impuesto, tasa y contribución especial ni como figura no tributaria, independiente a los tributos fiscales. (32).

Estos autores han criticado duramente a la parafiscalidad al negarle categoría jurídica-financiera independiente, llegando a decir que no es más que "un simple artificio técnico", o bien que se trata de una "criptofiscalidad", y otros más, dicen que los ingresos que representa, no son otra cosa que "impuestos disimulados" (33).

Los dos autores que a nuestro juicio más se han destacado en ésta corriente, por la amplitud y claridad de sus ideas son: Carlos M. Giuliani Fonrouge en Argentina, (34) y Rubén Octavio Aguirre Pangburn en nuestro país (35). De ésta manera, procederemos a analizar los argumentos que aportan dichos autores para sostener su postura.

Fonrouge, tras de hacer un análisis de la tesis de Morse-lli sobre el carácter no tributario de las cargas parafiscales, y - que ya tratamos en páginas anteriores, (36) concluye diciendo:

"Las contribuciones denominadas "parafiscales" no constituyen una categoría jurídica distinta de la tributación general o política. El hecho de que respondan a finalidades especiales de carácter social o económico, cuya pretendida originalidad reposaría en la necesidad de dar participación en ciertas funciones y organismos, a grupos de personas con intereses comunes, que hasta podrían

(32).- En este grupo de autores se incluye a: Fernando Sainz de Bu-janda, Op. cit.; Mérigot, "Elements d' une theorie de Parafiscalite" Revue de science et de legislation financiee, 1949; Flamant "La com-paraison internationale des charges fiscales et parafiscales", revista "science financiere" 1956; Sánchez Asiain "Apuntes sobre la - parafiscalidad", boletín de estudios económicos, 1958; y a Ingrassio "parafiscalita e teoria giuridica della imposta", rassegna di finanza pubblica, 1956. Todos estos citados por Barrera de Irímo. Op. cit. incluso éste último.

Destacan además Giuliani Fonrouge, tanto en su "Derecho Financiero" Vol. II op. cit, como en "Acerca de la llamada parafiscalidad", op. cit; y, en nuestro país, Rubén Octavio Aguirre Pangburn, op. cit.

(33). - Véase Barrera de Irímo, op. cit. Pp. 126-128, y Aguirre Pangburn Op. cit. Pp. 238-239.

(34)-(35).- Ops. cits.

(36).- Véanse las págs. 61 y sigts de éste trabajo.

ser morales y espirituales, no basta para segregarlas del tronco común."

"El estado moderno ha dejado de ser el espectador impasible concebido por la ideología liberal, para asumir una función dinámica en la actividad colectiva. Sus objetivos se han extendido -- hasta erigirlo en factor activo del desarrollo y abarcar materias - que le estaban vedadas en el pasado. Puede afirmarse, sin temor a error, que la regulación económica y la seguridad social constituyen actualmente objetivos primordiales impuestos por la evolución de los pueblos y hasta figurar como exigencias ineludibles en ciertos textos constitucionales."

"La tributación es un medio eficaz para el logro de tales finalidades y de aquí que no tenga como única inspiración la obtención de recursos. Los propósitos extrafiscales son corrientes y resultaría difícil hablar de un tributo que, directa o indirectamente, no influya en lo socioeconómico."

"Frente a esta mudanza en las concepciones, no puede aceptarse un distingo entre el tributo "político" y el tributo con preponderantes o exclusivas finalidades "sociales y económicas", porque se trata de una sola cosa. Lo socioeconómico está fusionando de tal manera con lo político, que es imposible separarlos. Y por lo mismo, compartimos el concepto del maestro brasileño, (37) en el sentido de que la palabra "parafiscalidad" sólo es aceptable por comodidad de lenguaje o con fines didácticos o metodológicos, PERO SIN RECONOCERLE CATEGORIA INDEPENDIENTE" (38).

Además, Fonrouge considera que el término "parafiscal" es muy impreciso, toda vez que comprende o hace referencia o contribuciones de diverso contenido; pues mientras en algunos países comprende solamente aportes a entes públicos no estatales, en otros en cambio, se incluyen los aportes a entes estatales con o sin autonomía. Inclusive, en ciertos casos, también quedan comprendidos en dicho término las con

(37).-- Se refiere a Aliomar Baleeiro, quien dijo que el término parafiscalidad, es un "neologismo afortunado" véanse las págs. 40 y sigts. de ésta tesis.

(38).-- Fonrouge Giuliani Carlos M. "Acercas de la llamada..." Op. cit. pág. 382, las mayúsculas subrayadas son nuestras.

tribuciones de seguridad social, y aquellas a favor de entes profesionales, pero en otros, (como es el caso de Francia) éstas con tribuciones quedan excluidas de la parafiscalidad. Por lo tanto son de contenido heterogéneo.

Por esas razones, el autor de referencia reconoce que el concepto parafiscal, no es un concepto preciso que puede crear una categoría especial o independiente dentro de las finanzas estatales o paraestatales.

Por el contrario, opina que "... se dan en el caso las características de los tributos. Los aportes, cuotas, contribuciones o como se les llame, son establecidas por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, se aplican coactivamente y son de observancia obligatoria por quienes se hallen en las situaciones previstas por el instituto creador; se destinan a financiar objetivos estatales".

"Los argumentos en contra de tal atribución no resisten - el análisis. Primero, porque los entes públicos no estatales pueden ser sujetos de la obligación tributaria aunque carezcan de potestad tributaria; segundo, porque los recursos están destinados a fines estatales, como son la seguridad social, la ordenación económica y la acción de los entes sindicales o profesionales; tercero, por el hecho de que en algunos países los recursos parafiscales se contabilicen fuera del presupuesto general, aparte de responder a modalidades locales, solo afectaría un principio formal -la unidad de caja- que carece de relevancia en el derecho presupuestario moderno y, además, en muchas partes se incluyen en secciones especiales del presupuesto general y son materia del contralor de ejecución". (39)

Podemos notar que las palabras de Fonrouge, llevan por finalidad rebatir la doctrina sobre la existencia de la parafiscalidad, y de modo específico la teoría del profesor Morselli, que asigna -naturaleza económico-social a las cargas parafiscales y carácter -esencialmente político a los tributos, negándole por tanto, naturaleza tributaria a dichas cargas.

(39).- Ibidem. pág. 383.

Así pues, si Fonrouge les niega a las cargas parafiscales naturaleza independiente respecto de los tributos y concluye diciendo que por el contrario, son tributos, ¿en donde las incluye?

La respuesta a la anterior interrogante, es en el sentido de encuadrar a las cargas parafiscales en la figura de la contribución especial. En efecto, este autor al aceptar la clasificación tripartita de los tributos en impuestos, tasas, y contribuciones especiales, incluye en esta última categoría a las cargas parafiscales, porque considera que se trata "... de prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de especiales actividades del Estado..." (40). Es decir, -- constituyen la definición misma de la contribución especial.

En Argentina, los tributos que según Fonrouge, quedan comprendidos en la figura de la contribución especial son estos: la contribución de mejoras por valorización; los gravámenes que se destinan a formar "fondos especiales" como el de vialidad, el de aprendizaje, de las artes, el cinematográfico; los destinados a financiar la seguridad social; aquellos que tienen fines de regulación o propulsión económica (juntas reguladoras, cámaras compensadoras, control de cambios); y los relativos a las organizaciones profesionales, en síntesis, aquellas aportaciones que se han dado en llamar parafiscales.

Por otro lado, el autor en cita señala que las contribuciones parafiscales antes mencionadas, se pueden distinguir claramente del impuesto y la tasa, criticando en este sentido a la doctrina francesa al decir que son "impuestos de afectación", o que "se aproximan mucho más en realidad al impuesto que a la tasa" o bien que se trata de figuras "intermedias entre la tasa y el impuesto", esta confusión considera que es propiciada porque dicha doctrina no ha desarrollado la figura de la contribución especial, y solo acepta la clasificación bipartita de los tributos en impuestos y tasas. (41)

(40).- Loc. cit. Lo subrayado es nuestro.

(41).- Fonrouge Giuliani C. M. "Derecho Financiero, Vol. II pág. 816 y sigts."

Ahora bien, la distinción entre el impuesto, la tasa y la contribución especial; a criterio de Fonrouge, radica "... en los beneficios o ventajas que obtienen personas o grupos de personas, ya sea en general o particularizándose en sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades estatales" (42).

No compartimos la tesis expuesta de Fonrouge, porque no aceptamos la naturaleza tributaria de las cargas parafiscales, además porque no estamos de acuerdo en los siguientes razonamientos:

1.- Respecto a la idea de Fonrouge de que las cargas parafiscales representan tributos, no estamos de acuerdo con él porque no todas las cargas económicas que fija el Estado a los particulares son tributos, ya que, enfocando de manera particular la atención a nuestro derecho positivo, las cargas parafiscales no tienen ninguna relación como acertadamente indica el maestro De la Garza (43), con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana, que es el precepto que establece la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y tan es así, que lo recaudado por concepto de cargas parafiscales jamás ingresa al tesoro de la nación para satisfacer el gasto público como lo ordena dicho precepto constitucional en tratándose de los tributos.

Por otro lado, en nuestro país el poder tributario del Estado deriva del artículo 73 fracción VII de la Constitución general, sin embargo, las cargas parafiscales no son establecidas en razón de ése poder, es decir, no tienen ninguna relación con dicho precepto que únicamente otorga soberanía tributaria al Estado para establecer las contribuciones que sean necesarias para cubrir su presupuesto y, (según hemos visto) algunas cargas parafiscales inclusive, quedan fuera del presupuesto Estatal. (44)

(42).- Ibidem pag. 812.

(43).- Véase De la Garza, Sergio F. Op. cit. Pág. 362.

(44).- En efecto, el Presupuesto de Egresos de la Federación para 1982, únicamente incluye en su artículo 5° a dos organismos descentralizados del total que consideramos como perceptores de cargas parafiscales, ellos son el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), y el Instituto Mexicano del Seguro Social, asignando al primero un presupuesto total -- efectivo de \$60,794,560,000.00 y al segundo de \$173,125,182,000.00 (Presupuesto de Egresos de la Federación para 1982. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981. Pág. 205).

Por lo tanto, las cargas parafiscales no son establecidas por el poder tributario del Estado, sino por la facultad de que este dispone para regular la ORGANIZACION Y FUNCIONAMIENTO de las instituciones u organismos que perciben dichos ingresos, los cuales tendrán por objeto satisfacer de manera específica su presupuesto, más no los gastos públicos como es el caso de los tributos.

Incluso, una de las características fundamentales en los organismos perceptores de cargas parafiscales, es precisamente que gozan de patrimonio propio (45), lo cual es la preocupación fundamental del Estado al crear estos organismos en la ley correspondiente, y no el crear gravámenes que se destinen a satisfacer las cargas públicas.

El propio Fonrouge, al hablar de la clasificación de los tributos, y mencionar los de nuestro país indica: "... En el derecho mexicano se consideran como rentas derivadas o de derecho público co que entrañan EL EJERCICIO DEL PODER SOBERANO, los impuestos y los derechos (denominación de las tasas), pues si bien el código fiscal menciona también los "aprovechamientos" (arts. 1 y 5) como ingresos ordinarios, NO PARECEN PARTICIPAR DE LA MISMA CATEGORIA JURIDICA" (46).

De lo anterior, se desprende pues la idea de que los aprovechamientos a pesar de figurar en el código fiscal de la federación, es decir, en ley; no por ellos son tributos, sino que son indemnizaciones por intereses moratorios a cargo de los particulares morosos, con lo cual, concluimos que no todos los gravámenes que establece el Estado son tributos y que, por lo tanto, hay que atender a la naturaleza y características de cada carga en particular para configurarla adecuadamente.

(45).- Véanse por ejemplo la Ley del ISSSTE arts. 118 a 121 y la Ley del Seguro Social, arts. 240, 242 y 244.

(46).- "Acerca de la llamada ..." Op. cit. pág. 37. Los subrayados y mayúsculas son nuestras.

2. El hecho de que las cargas parafiscales sean establecidas en ley, es un requisito necesario en un sistema de derecho - como el nuestro, pero, insistimos, no es a través del poder tributario del Estado.

3.- Que se apliquen coactivamente, esto no quiere decir - que por ello sean tributos, sino que, precisamente porque al Estado le interesa la organización y funcionamiento adecuado de los organismos perceptores de cargas parafiscales, los dota del procedimiento económico coactivo para exigir tales gravámenes (47).

4.- Si Fonrouge considera que al violarse la unidad de caja con las cargas parafiscales, solo se afecta "un principio formal" y que no es de importancia en el derecho presupuestario moderno, olvida que también la parafiscalidad viola el principio de la "no afectación de los recursos", lo cual ocasiona que sea más difícil aún su ubicación dentro de los tributos.

5.- En cuanto a que las cargas parafiscales quedan incluidas (según Fonrouge) en la figura de la contribución especial, tampoco estamos de acuerdo, porque la idea del beneficio o ventajas que obtienen las personas obligadas a su pago, no se presenta de manera general, aplicable a todos los obligados. Por ejemplo, en el caso de las cuotas del seguro social, apreciando los aportes que efectúan los patrones, estos no reciben ningún "beneficio o ventaja" ni en su persona ni en sus bienes, incluso, muchos trabajadores tampoco reciben jamás los beneficios o ventajas del seguro social y, sin embargo, tienen que cubrir oportunamente sus cuotas. Por lo tanto, es muy discutible esa ventaja o beneficio de que habla Fonrouge.

La parte de las ideas que compartimos con Fonrouge, es en lo referente a que no pueden existir dos clases de tributos (como lo señalamos en páginas anteriores) ya que, solo existe una categoría, pero en ella no quedan comprendidas las cargas parafiscales.

(47).- Como ejemplo de tal facultad podemos citar los arts. 271 y sigts. de la Ley del Seguro Social.

Por su parte Rubén Octavio Aguirre Pangburn acepta en su integridad la crítica que hace Fonrouge a las cargas parafiscales, para decir que son tributos, sin embargo rechaza su conclusión al ubicarlas en la figura de la contribución especial, pues dice:

"Por nuestra parte, consideramos que la llamada "parafiscalidad" no existe como tal, o sea como categoría tributaria autónoma y diversa de "lo fiscal" se trata tan solo de un mero artificio técnico a virtud del cual se otorga a determinados tributos - sean impuestos, derechos o tributos especiales- una forma de acortamiento, recaudación y control que permita que ciertos organismos - públicos, normalmente descentralizados, lleven a cabo sus funciones con mayor agilidad, sobre todo desde el punto de vista del control presupuestario. Por lo tanto, las supuestas exacciones parafiscales son verdaderos y propios tributos, que pueden distinguirse de los demás por situaciones meramente circunstanciales más no de esencia. De ahí, que en nuestro concepto la parafiscalidad no es más que un adjetivo que califica a los tributos, de manera tal, que el derecho que ingrese a la Universidad Nacional Autónoma de México por concepto de examen profesional será "parafiscal"; mientras que el derecho que por el mismo concepto ingrese a la Secretaría de Educación Pública por conducto del Instituto Politecnico Nacional será "fiscal". En consecuencia, disentimos de Giuliani Fonrouge ya que las exacciones parafiscales pueden ser impuestos, derechos o tributos especiales según se integre su hecho tributable". (48)

Respetamos la opinión de Aguirre Pangburn pero no la compartimos, porque, repetimos, los argumentos que dimos al objetar la tesis de Fonrouge, las cargas parafiscales no son tributos, y, tal como lo veremos en páginas posteriores, tales cargas se distinguen plenamente del impuesto, de la tasa y de la contribución especial por razones muy fundamentales.

(48).- Op. cit. Pp. 241-242.

En cuanto al ejemplo que cita Aguirre Pangburn de "los derechos de exámen profesional", consideramos que dicho autor, - confunde las figuras, y más que debilitar nuestros argumentos a favor del carácter no tributario de las cargas parafiscales, los refuerza.

Creemos que Aguirre Pangburn olvidó analizar las características que autorizada doctrina (49) ha reconocido en la figura de los derechos. Así por ejemplo, debió tomar en cuenta estos dos requisitos de suma importancia.

1).- El derivado de que el hecho imponible o generador del derecho, es un servicio de carácter administrativo que presta el poder ejecutivo.

En efecto, los otros dos poderes -legislativo y judicial- no prestan servicios que puedan generar derechos.

Pero es necesario precisar cuales son los servicios que presta la actividad administrativa del Estado, y que dan lugar al pago de derechos.

"En primer lugar, es indispensable que se trate de servicios divisibles, particulares, o *uti singuli*, que son aquellos "En que predomina la satisfacción del interés particular, y cuyo aprovechamiento individual si puede ser determinado y medido. Tales son, por ejemplo, los servicios del Registro Civil y del Registro Público de la Propiedad, o de la expedición de pasaportes..." (50)

(49).- Entre la que encuadramos a Sergio F. de la Garza. Op. cit. y a Emilio Margain. Op. cit.

(50).- Véase De la Garza Sergio F. Op. cit. pág. 321. El mismo criterio sostiene Margain, al decir que, "... solo se estará en presencia de un servicio público particular o divisible cuando el usuario provoca su prestación". Op. cit. pág. 116.

Así pues, el costo de los servicios anteriores se cubre con lo que pagan las personas que los usan. En cambio, en tratándose de los servicios generales o "uti universi" (en palabras de De la Garza) que son los que benefician a toda la colectividad, y en donde no es posible determinar el aprovechamiento individual, no es posible tampoco generar derechos. En este caso, el Estado sufragará dichos servicios a través de los impuestos.

2ª).- Además de lo anterior, el servicio por el que se causa un derecho debe prestarlo la administración activa del Estado.

Efectivamente, a esa conclusión se llega si consideramos que, "... De acuerdo con nuestra Constitución, el Congreso de la Unión tiene facultades para establecer las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, el cual solamente prevé los gastos que la federación hará a través de su administración activa, o sea, que únicamente se pueden decretar tributos que vengan a satisfacer el presupuesto de la administración activa del Estado, pero no el de los organismos que constituyan la administración delegada, ya que los ingresos que los organismos autárquicos perciben en el ejercicio de sus funciones, no se destinan a cubrir el presupuesto de Egresos, a que alude la fracción VII del artículo 73 Constitucional, sino sus propios presupuestos..." (51).

Por otro lado, "... Es evidente que los servicios que constituyen presupuestos de derechos tienen que ser prestados por la administración activa del Estado en virtud de que es esta la que realiza las funciones que le son propias de Derecho Público, esto es, que son realizadas en su carácter de autoridad". (52).

En base a los anteriores razonamientos, podemos concluir diciendo que, solo cuando el particular reciba un servicio a través de una Secretaría o Departamento de Estado, se le podrá exigir el pago de derechos, ya que de lo contrario, si recibe un servicio público de un organismo descentralizado o empresa paraestatal, no pagará un dere

(51).- Margain Manautou Emilio. Op. cit. Pp. 116-117.

(52).- De la Garza Sergio F. Op. cit. Pág. 323.

cho, sino un "precio", (53) como es el caso de las cantidades que se pagan a Ferrocarriles Nacionales de México, por concepto de pasaje, y a la Comisión Federal de Electricidad por consumo de energía eléctrica y, (por que no) los que Aguirre Pangburn considera como derechos que se pagan a la UNAM por concepto de exámen profesional, ya que aquí la Universidad no actúa como una autoridad.

Por lo tanto, podemos apreciar que, Aguirre Pangburn confundió la figura del derecho o tasa y no tomó en cuenta los requisitos que antes mencionamos con relación a los supuestos "derechos parafiscales" de Exámen profesional que se pagan a la UNAM.

En cuanto a los "derechos fiscales" que por el mismo concepto (exámen profesional) ingresan a la Secretaría de Educación Pública, a través del I.P.N., esto tampoco representa ningún problema porque aquí tampoco existe el derecho o tasa, ya que debemos tener presente que los servicios públicos divisibles, que son los que generan derechos son esencialmente "servicios jurídicos" y éstos deben ser monopolizados por el Estado en razón de su soberanía, y además éste debe actuar en su carácter de autoridad. (54).

Es claro que al cobrarse el "derecho fiscal" de que habla Aguirre Pangburn por el I.P.N. por un exámen profesional, el Estado no monopoliza el servicio, puesto que las universidades particulares también cobran por el mismo concepto, y además no se trata de un servicio jurídico ni el Estado actúa como autoridad, como lo hace al expedir un pasaporte, o registrar un acto del estado civil de las personas. etc.

Por ello, no estamos de acuerdo con el pensamiento de Aguirre Pangburn, al opinar que en realidad la parafiscalidad es un calificativo de los tributos.

Quedaría incompleto este punto relativo a la corriente que niega la existencia de la parafiscalidad, si no aludiéramos a las i-

(53).- Puede verse una clasificación interesante de "los precios" en privados, cuasi-privados, públicos y políticos en Margain Manautou Emilio. Op. cit. pág. 67

(54).- Veanse con más amplitud las características que deben reunir los derechos o tasas en las págs. 99 y sigts. de este trabajo.

deas de un sector de la doctrina española (60), y aún de las leyes de ese país, (61) que sostienen la tesis de que, al participar las cargas parafiscales de la naturaleza jurídica del impuesto, concluyen negando la existencia de la parafiscalidad.

En efecto, una parte considerable de la doctrina de España, sostiene que las llamadas "exacciones parafiscales" a pesar de que son verdaderas exacciones y que, no obstante, quedan excluidas del régimen jurídico general de las exacciones públicas, no constituyen una categoría autónoma de tributos desde el punto de vista de la técnica tributaria, sino una mera modalidad de impuestos (62)

Los argumentos que han puesto de manifiesto los sostenedores de esta postura son los siguientes:

1.- En primer lugar, Sainz de Bujanda, reconoce que solo existen dos categorías de tributos: los impuestos y las tasas.

Ahora bien, la diferencia entre ambas figuras tributarias se encuentran en la naturaleza de su presupuesto objetivo, ya que "... el impuesto se conecta con una situación que se refiere exclusivamente a la persona del obligado y a su esfera de actividad, sin relación alguna, ni siquiera de hecho, con la actividad del ente público; el presupuesto de la tasa consiste, en cambio, en una situación de hecho que determina o necesariamente se relaciona con el desenvolvimiento de una actividad del ente público que se refiere a la persona del obligado" (63).

Sin embargo, a pesar de que solo existen estas dos clases de tributos, el prestigiado tratadista español indica que algunos autores pretenden agregar otras especies, como la contribución especial y las exacciones parafiscales, y sostienen que estos autores

(60).- En donde sobresalen las ideas de Sainz De Bujanda, Op. cit. y de Barrera de Irimo op. cit.

(61).- Como la Ley General Tributaria, promulgada el 28 de diciembre de 1963 que en su artículo 26 dispone que las exacciones parafiscales participan de la naturaleza del impuesto. Véase Carretero Pérez, Adolfo. Op. cit. Pág. 356. Idem. Torres López, Vicente, Op. cit. - pág. 2135 y sigts.

(62).- Véase Sainz De Bujanda, Fernando, Op. cit. Pp. 341-342.

(63).- Ibidem. Pp. 290-291.

no se dan cuenta de que no son otra cosa que, "... modalidades de -- exacción tributaria diferenciadas entre sí por razones objetivas y formales, pero no constituyen categorías tributarias autónomas, sino meras especies de impuestos ya que en ellas la naturaleza del presupuesto no difiere de la del resto de los impuestos" (64).

De esta manera, Sainz de Bujanda llega a la conclusión de que el presupuesto objetivo de la contribución especial y de las exacciones parafiscales es el mismo que el del impuesto, pues se observa esa situación de hecho que afecta únicamente a la persona del obligado y a su actividad, pero sin existir ningún enlace con una actividad del ente público, y que es lo que en última instancia, el legislador establece como "idónea" para provocar el nacimiento de la deuda impositiva, en los términos que lo indica la norma.

Por otro lado, si se analiza en particular la figura de la contribución especial y de la exacción parafiscal, el autor en cita, reconoce que el problema es más fácil.

Así, aquellos autores que elevan a la contribución especial a categoría tributaria autónoma, no reconocen que confunden el fundamento peculiar de estas contribuciones, con el presupuesto objetivo de las mismas, y que, según Sainz De Bujanda, por su naturaleza es el mismo que el del impuesto. (65).

En cuanto a las exacciones parafiscales, este autor, considera que el problema es más simple, ya que, "...se trata sin duda alguna de impuestos cuyo origen y destino les separa de los establecidos y recaudados por el Estado siguiendo el esquema jurídico general de la imposición". (66).

(64).- Ibidem. Pp. 290-291.

(65).- Este autor dice que el fundamento de la contribución especial consiste "... en la especial ventaja obtenida por el sujeto pasivo o en el ganto especial que este ocasiona al enlace (sic ente?) público impositor. "Op. cit. pág. 291.

(66).- Idem lo subrayado es nuestro.

Como nosotros aceptamos la clasificación tripartita de los tributos, en impuestos tasas y contribuciones especiales, y, a las cargas parafiscales las consideramos como figuras no tributarias; no coincidimos con la tesis de Sainz De Bujanda, por que creemos que existen otros elementos diferenciadores que hacen aparecer a los tres tributos antes citados como figuras autónomas y por supuesto, también a las cargas parafiscales, según lo veremos más adelante en este mismo capítulo. Consideramos también, que el presupuesto de hecho del impuesto, de la tasa y de la contribución especial es distinto en cada caso y es lo que sirve para distinguir dichas figuras entre sí y con las cargas parafiscales.

2.- Otros argumentos que han presentado los negadores de la existencia de la parafiscalidad, se basan en la naturaleza de las cargas parafiscales, ya que ofrecen perfiles que las hacen semejar a cada una de las distintas clases de tributos.

Sin embargo, Barrera de Irímo reconoce que, "... una de las opiniones científicas más extendidas es la de que las exacciones parafiscales tienen la misma naturaleza que el impuesto..." - (67).

A la anterior conclusión, llegan varios autores, (68) - basándose en los siguientes razonamientos:

a).- de que las exacciones parafiscales son exacciones - coactivas, ya que son establecidas unilateralmente, sin que en su aplicación exista consentimiento de los obligados.

b).- porque su producto es afectado; pero esto no supone que las exacciones parafiscales tengan "fines especiales", sino que tienen fines fiscales: obtener recursos, lo cual es compatible con la afectación.

c).- porque tienen carácter extra-presupuestario.

(67).- Op. cit. Pp. 121-122.

(68).- Como Mériqot, Flamant, Sánchez Aulain e Ingrassio, todos citados en nota 32; y el propio Barrera de Irímo que acepta tales ideas y conclusión.

d),- y porque además tienen carácter orgánico, es decir, que los perciben organismos públicos, autónomos, o institucionales.

Por todas estas consideraciones, los tratadistas que apoyan la tesis de que las exacciones parafiscales son tributos, sostienen que representan finalmente impuestos.

Son insuficientes y contradictorios en nuestro concepto, estos argumentos para pretender caracterizar a las "exacciones parafiscales" como impuestos, toda vez que, si bien es cierto que son exacciones coactivas, también lo es que su producto no se destina a sufragar los gastos públicos como el impuesto, y, además, su afectación sí tiene por objeto cubrir un fin en especial, por ejemplo: la seguridad social. Por lo que hace al carácter orgánico y extrapresupuestario que se le adjudican a las exacciones parafiscales, más que favorecerlas para encuadrarlas en el impuesto, sirven para apartarlas de tal figura, y en consecuencia, son irrelevantes.

Finalmente, en las leyes de España que han regulado las cargas parafiscales, (69) ha permanecido firme la idea de que tales ingresos son auténticos tributos, y además, que poseen la naturaleza del impuesto.

En efecto, el artículo 26 de la ley general tributaria - al clasificar los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, señala que: "... participan de la naturaleza de los impuestos, las denominadas exacciones parafiscales, cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo". (70)

Pero veamos también como define al impuesto, el mencionado ordenamiento legal, para ver si en realidad, "participa de su naturaleza". Los impuestos, establece el artículo 26, son "... los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del su-

(69).- Véase nota 61.

(70).- Torres López, Vicente. Op. cit. pág. 2135. Lo subrayado en nuestro.

seto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, de la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta". (71).

Si analizamos esta definición del impuesto, con la que se ha dado tanto en la ley como en la doctrina española acerca de las "exacciones parafiscales", veremos que tales definiciones son totalmente distintas porque en la definición del impuesto se dice que son tributos exigidos sin contraprestación, y en cambio en la definición de las exacciones parafiscales, se dice que se exigen como contraprestación"... de un servicio, la utilización del dominio público, o el desarrollo de una actividad que afecte de manera personal al obligado a su pago, al sujeto pasivo". (72).

Es clara la contradicción de las definiciones que comentamos, por tal motivo, no aceptamos la postura de las leyes españolas.

Además, porque algunos autores al comentar esta participación de las exacciones parafiscales con la naturaleza del impuesto, señalan que: cuando dichas exacciones NO se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la administración, que beneficien o afecten al sujeto pasivo, entonces se darán los caracteres de la tasa, pero que, en resumidas cuentas seguirán siendo tributos, es decir, "son impuestos o tasas de características especiales"(73).

De lo anterior, vemos que la doctrina española titubea -- igual que la francesa, en ubicar a las cargas parafiscales ora en la naturaleza del impuesto, ora en la naturaleza de la tasa, o bien, optar confusamente (como lo hizo la segunda) por ubicarla como figura intermedia.

(71).- Tórres López, Vicente Op. cit. pág. 2135. Lo subrayado es - nuestro.

(72).- Véase "Definición de la parafiscalidad". págs. 22 y sigts. de este trabajo.

(73).- Carretero Pérez, Adolfo. Op. cit. pág. 356.

En base a las objeciones y críticas que hemos hecho a las diversas tesis que niegan la existencia de la parafiscalidad, rechazamos las mismas, y, aceptamos plenamente la existencia de las cargas parafiscales, según lo manifestamos en el punto anterior.

3.- DISTINCION ENTRE LAS CARGAS PARAFISCALES Y LOS TRIBUTOS TRADICIONALES.

Esta distinción la establecen obviamente aquellos autores que sostienen la existencia de la parafiscalidad; puesto que al considerar a las cargas parafiscales como categoría jurídica independiente, señalan que poseen elementos que las hacen distinguirse plenamente del impuesto, de la tasa y de la contribución especial, y así, las ubican ya sea como una cuarta categoría tributaria, o bien como figuras de naturaleza no tributaria, pero independientes y distintas de los tributos antes mencionados.

Tal como lo señalamos en páginas anteriores cuando tratamos el punto relativo a la "corriente que sostiene la existencia de la parafiscalidad", es conveniente, para efectos de claridad en la exposición, separar aquellas tesis que afirman tal existencia basados en la idea de que las cargas parafiscales son de naturaleza tributaria, de aquellas que también la sostienen, pero basadas en que son cargas de naturaleza no tributaria.

Por tales razones, abordaremos este tema haciendo la misma separación, y al efecto analizaremos en primer término, las ideas de los autores que distinguen el impuesto, la tasa y la contribución especial respecto a las cargas parafiscales, reconociendo que todas son especies tributarias.

Para estos autores, las nociones que permiten establecer un criterio de diferenciación, radican en analizar las definiciones de cada figura tributaria, así como en desprender los elementos que poseen.

1.- EL IMPUESTO.- Para que exista impuesto, es necesario que la obligación pecuniaria que pesa sobre las personas que tienen bienes o rentas sujetas al poder de imposición del Estado, responda

a una exigencia legal ajustada a los principios generales de la tributación, y que su recaudación se destine a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles". (74).

Ahora bien, los elementos que posee esta especie tributaria son:

"a).- Una obligación pecuniaria, vale decir, en dinero según las prácticas contemporáneas y que pesa sobre las personas que tienen bienes o rentas sujetas al poder de imposición estatal.

"b).- Que dicha obligación responda a la exigencia de una ley dictada conforme a los principios generales de tributación (capacidad, igualdad, generalidad, uniformidad, etc.) y

"c).- Que la recaudación del tributo se destine a satisfacer necesidades o servicios públicos indivisibles o del déficit de los divisibles" (75).

En nuestro país, autorizada doctrina (76) ha atribuido al impuesto caracteres parecidos a los anteriores; sin embargo con el objeto de ampliar y dejar en claro los elementos que constituyen el impuesto, y para que no haya dudas de cuando estaremos en presencia de dicha figura, procederemos a citar y analizar las características que la doctrina de nuestro país ha elaborado en torno a los referidos tributos.

En primer término, cabe mencionar que el criterio que preside al impuesto como un ingreso del Estado, es el de la capacidad contributiva, independientemente de que se preste un servicio o se obtenga una ventaja económica. Es decir, que los obligados a su pago, lo son en virtud de su riqueza, cada quién aportará de acuerdo a su capacidad de pago.

(74).- Juano, Manuel De. "Curso de Finanzas y Derecho Tributario". Vol. I. Op. cit. pág. 213.

(75).- Ibidem.

(76).- Según puede verse en Margain Manautou, Emilio. Op. cit. pág. 75 y sigts; y en De la Garza, Sergio F. Op. cit. pág. 342 y sigts.

Por otro lado, en México, se acepta la idea de que las prestaciones que son objeto de los impuestos, no solo se cubren en dinero, sino también en especie (77).

En resumidas cuentas, diremos que los caracteres aceptados en forma unánime para los impuestos en nuestro medio, son los siguientes:

a).- Deben ser establecidas mediante una ley formal y materialmente válida.

b).- Se trata de una obligación ex-lege, es decir, que la obligatoriedad deriva de la ejecución de determinados actos - por parte de los contribuyentes, y que coinciden con los que la ley señala como hechos generadores de créditos fiscales. Aquí -- pues, la obligatoriedad no deriva de un acuerdo de voluntades entre contribuyentes y fisco, sino de la conjunción entre el hecho real y la hipótesis o presupuesto de la norma.

c).- Que se establezcan a favor de la administración - activa, al respecto el maestro Margain Manautou ha escrito: "Si el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar, durante su período ordinario de sesiones, las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, y este solo comprende los gastos que la federación hará a través de su administración activa, debe señalarse que - toda prestación que se pague por concepto de impuestos debe destinarse a cubrir el presupuesto de dicha administración y, por lo - tanto, será inconstitucional aquél gravámen cuyo rendimiento se afecta a favor de un organismo descentralizado o de un ente que forma parte de la administración delegada de la federación". (78)

(77).- Tal aseveración, se desprende de la definición que del -- impuesto da el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º, al decir que, "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo - de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos." (Ver apéndice). Como ejemplo de un impuesto que se cubre en especie, podemos citar el impuesto al oro, el cual, de acuerdo con el artículo 12 de la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería, (D.O.-30-XII-1955) puede cubrirse de esta forma, según lo determine el ejecutivo federal.

(78).- Op. cit. pág. 85. Por su parte De la Garza, con relación a este punto, comenta: "El acreedor de las prestaciones tributarias está generalmente representado por la administración activa del - Estado, sea Federación, como Estados y Municipios en los impuestos estatales y municipales". (Op. cit. pág. 348).

d).- Que el rendimiento de los impuestos se destine a sufragar los gastos públicos. Este es un doble requisito, derivado por una parte de la fracción IV del artículo 31 constitucional, y que creemos es común a todos los tributos; y por otra, el propio Código Fiscal de la Federación aclara en la definición del impuesto que su destino será cubrir los gastos públicos (79). (Ver apéndice).

Otros elementos o características del impuesto que han sido muy discutidas, no solo en la doctrina mexicana sino en la extranjera, son por ejemplo el relativo a que el presupuesto de hecho de esa figura es independiente de toda actividad estatal relativa al sujeto pasivo y que, en opinión de algunos autores (80) sirve para distinguirlos de los demás tributos.

Así pues, se ha dicho (con lo cual estamos de acuerdo) que es un elemento propio y positivo del impuesto, el de la independencia entre la obligación de pagar este tributo, y la actividad que el Estado puede desarrollar con su producto. Esa actividad podrá o no vincularse al contribuyente, pero esa vinculación es una cuestión de hecho, que carece de significación en lo que respecta a la existencia de la obligación a cargo del contribuyente de pagar el impuesto.

Efectivamente, podemos observar que la obligación de pagar un impuesto, no depende la actividad que desarrolle el Estado frente al sujeto obligado, sino que éste debe pagar el Tributo -- porque los actos que ha realizado han coincidido con los que la ley reputa como idóneos para crear créditos a favor del fisco.

(79).- Inclusive, la jurisprudencia número 541 emitida por nuestro más alto tribunal, consigna como requisito esencial que lo recaudado por impuestos se destine al pago de los gastos públicos. (Véase esta tesis en la pág. 37.

(80).- Como Sainz de Bujanda, según vimos al analizar la "corriente que niega la existencia de la parafiscalidad". Op. cit. pág. -- 341; Ramón Valdés Costa de Uruguay, en "Curso de Derecho Tributario", citado por De La Garza. Op. cit. Pág. 346. Y más recientemente, Geraldo Ataliba, en "Hipótesis de Incidencia Tributaria", - Fundación de Cultura Universitaria. Traducción de Roque García Mullin, Montevideo Uruguay 1977, pág. 151 y sigts.

Por último, algunos autores de nuestro país, (81) comparten la idea de que los servicios que deben cubrirse con los impuestos, son los servicios públicos indivisibles, es decir, aquellos en los que no es posible determinar que personas de la sociedad se benefician más que otras con la prestación de dichos servicios.

Creemos que con los anteriores elementos que hemos expuesto acerca del impuesto, podemos configurar adecuadamente dicho tributo, y lo podemos distinguir también de las otras especies tributarias.

2.- LA TASA.- Esta figura, ha sido definida por quienes establecen la distinción entre los tres tributos tradicionales y las cargas parafiscales consideradas también como especies tributarias, de la siguiente manera: "Es 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". (82).

Ahora bien, los elementos que estos autores han reconocido en la tasa son:

- a).- La existencia de un servicio público divisible, o ventaja individual obtenida por quien paga la tasa.
- b).- La entrega de dinero como contraprestación de ese servicio o ventaja y,
- c).- la recaudación destinada a cubrir el costo de ese servicio público.

En principio de cuentas, y por lo que hace a la definición anterior, pensamos que sus autores confunden los elementos de la tasa con los de la contribución especial, puesto que cuando un particular recibe una ventaja individual, es decir, un beneficio específico, no paga una tasa sino una contribución especial, ya que como explica el maestro Margain, "... algo muy importante y que no debemos olvidar para poder explicar la contribución especial, es que

(81).- Como Margain Manautou. Op. cit. Pp. 75-76

(82).- Juano, Manuel De. "Curso de Finanzas ..." Vol. I Op. cit. - pág. 213.

no es el pago por un servicio público prestado por el Estado u otras entidades públicas, sino el equivalente por el beneficio obtenido -- con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir, que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado, sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de ese servicio. Por ello hay que tomar en cuenta que esta figura jurídica se utiliza para la satisfacción de los gastos que se originan por los servicios de carácter general divisibles, o sea, en obras o servicios que benefician a toda la colectividad, pero que en forma específica favorecen a determinados individuos..." (83).

Del razonamiento anterior, vemos pues, que la definición -- que de la tasa han dado los autores que plantean la distinción que estamos tratando, es equivocada.

Las definiciones que en nuestro medio, se han dado sobre -- las llamadas "tasas", (84) y que aquí las conocemos con el nombre de "derechos", son las siguientes:

I.- Nuestro Código Fiscal de la Federación, los conceptúa en su artículo 3o. como. "Las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio". (Ver apéndice).

II.- De la Garza, propone una definición, que considera más correcta que la anterior, diciendo que, "El derecho es una contraprestación en dinero establecida por la ley a cargo de quienes usan 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". (85)

(83).- Op. cit. pág. 126.

(84).- De la Garza indica que, "A esta especie de tributo se le llama tradicionalmente en México "derecho" y en los países sudamericanos, España, e Italia "tasa". No deseamos detenernos a comentar la propiedad de esos vocablos para denominar esta especie de tributo; bástenos decir que ambos los juzgamos impropios, o poco satisfactorios, aunque su consagración legislativa y la costumbre nos hacen continuar usándolos a falta de un vocablo mejor". Op. cit. pág. 318.

(85).- Ibidem pág. 325. En ediciones anteriores, De la Garza apuntaba que los derechos eran "...las contraprestaciones que las leyes exigen que paguen aquellas personas que reciben servicios de la Administración Pública en ejercicio de sus funciones de Derecho Público". (Séptima edición).

III.- Por su lado, el maestro Margain Manautou, considera que de acuerdo con las características que conforme a nuestra legislación debe reunir el servicio que presta el Estado y el precio que los particulares pagan por él, define el derecho como, "... la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa, en pago de servicios administrativos particulares." (86).

De conformidad con las definiciones anteriores, es conveniente analizar los elementos o caracteres que en nuestro país se le han atribuido a esta figura.

El principio de distribución que preside a los derechos, es el de la contraprestación, ya que como afirma Jarach. "...un principio que es obvio, y que es común también al derecho privado, es aquél de hacer pagar un determinado gravámen a aquellos que reciben en cierta oportunidad un servicio determinado. Es la misma idea que está a la base del precio, una contraprestación entre un servicio prestado y una suma que debe pagarse a cambio; pero en materia tributaria existe un elemento calificador que no hay en el precio, y que es el carácter compulsivo propio de esta obligación tributaria. En - entonces uno de los criterios es el de hacer pagar a los que reciben un servicio en ocasión y como contraprestación de ese servicio..." (87).

Del comentario anterior, se desprende la necesidad de distinguir la figura del derecho, de la del "precio", (88) para no incurrir en confusiones posteriores.

Tiene relevancia la distinción anterior, porque en México se incluye en el Código Fiscal Federal, una figura denominada "pro -

(86).- op. cit. pág. 120

(87).- Jarach, Dino. "Curso Superior de Derecho Tributario" Vol. I Pp. 180-181. Buenos Aires 1957 (citado por De la Garza, Sergio P. Op. cit. pág. 317.

(88).- Logprecios (dice Pugliese) "proviene de las gestiones y contratos que el Estado efectúa en régimen de derecho privado, aún cuando tal vez con finalidades de carácter público". (Pugliese Mario. -- "Instituciones de Derecho Financiero" (Derecho Tributario). Versión española de José Silva. Fondo de Cultura Económica. México. Sin fecha de Edición. Pág. 30 nota 12.

ducto" y que es la que corresponde a la del "precio" de la doctrina extranjera, (89) y con la cual se le confunde a menudo.

El artículo 4º de nuestro Código Fiscal de la Federación, define a los productos como "los ingresos que percibe la Federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales". (Ver apéndice).

Pues bien, la distinción entre los derechos y los productos, radica en que mientras los primeros surgen o tienen como base una obligación tributaria ex-lege, es decir, derivada de la conjunción de los hechos realizados por el sujeto pasivo, con los que la hipótesis normativa considera como creador de créditos fiscales a favor del Estado; los segundos, nacen de negocios privados, o sea, en aquellos en los que hay un acuerdo de voluntades entre el Estado que actúa como persona de derecho privado y los particulares, por ejemplo un contrato de compra-venta, en el que el vendedor es el Estado (que no actúa como autoridad) y lo representa un ingreso a su favor.

Esto explica, que el propio Código Fiscal de la Federación utilice la expresión, "por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público", al definir los productos, puesto que el Estado no actúa como autoridad, sino como un mero particular (90).

Precisada la distinción existente entre derechos y productos, pasemos a apuntar las características o elementos que prestigiada doctrina ha reconocido en los primeros.

a).- El derecho constituye una contraprestación en dinero. Debemos tener en cuenta que en este requisito no se indica "prestación" como en los impuestos; lo cual significa que para que exista

(89).- Véase De la Garza, Sergio F. op. cit. Pp. 320-321.

(90).- Y aquí volvemos a recalcar nuestra postura, de que no todos los ingresos que percibe el Estado son tributos, según lo manifestamos en páginas anteriores al ocuparnos del tema "Corriente que niega la existencia de la Parafiscalidad".

esa contraprestación es preciso que el sujeto pasivo reciba un servicio por el cual esté obligado a cubrirlo. En este pago que verifica el particular por el servicio, radica precisamente la contraprestación, la cual debe ser en dinero, ya que si fuera en especie, el propio Código Fiscal Federal así lo hubiera consignado como lo hizo tratándose del impuesto. (Ver apéndice).

En este requisito no existe ninguna discrepancia en la doctrina.

b).- El pago de la contraprestación o del precio pagado por el servicio, es obligatorio. Este requisito, también es aceptado casi en forma unánime en la doctrina, salvo algunas excepciones, como Berliri, quién considera que, "... en tratándose del impuesto, la prestación se paga porque se ha coincidido en la situación prevista por la ley como la que dá nacimiento a la obligación tributaria y, en cambio, en tratándose de las tasas o derechos, estos se pagan porque el contribuyente ha solicitado la prestación de un servicio". (91).

Opinión que no compartimos, y que cae por su propio peso, puesto que también en tratándose de los derechos, la obligación a cargo del usuario del servicio surge porque precisamente ha coincidido con lo que la ley establece como idóneo para generar créditos fiscales. Además, como acertadamente lo indica Margain, "Del hecho de que el particular sea el que deba provocar la prestación del servicio, no debemos concluir que los derechos se pagan voluntariamente. La provocación del servicio y el pago de su costo son dos momentos distintos. Aceptar que el pago de los derechos es voluntario, con base en que si el particular no desea cubrir ninguna cantidad - por este concepto, basta con que se abstenga de hacer uso de los servicios públicos, es crítica que también podría enderezarse al carácter de obligatoriedad que se da a los impuestos, basta con que se abstenga de realizar los actos gravados..." (92)

(91).- Berliri, Antonio. "Principios de Derecho Tributario" Vol. I Pág. 432.

(92).- Op. cit. pág. 119.

El maestro De la Garza, basándose en la expresión "establecidas por el poder público" que utiliza el Código Fiscal al definir los derechos, también considera que su pago es obligatorio, porque no puede quedar al arbitrio del particular el pagar o no la prestación, sino que es su obligación cubrirla, ya que si no lo hace el Estado procederá a exigirselo en forma coactiva. - Además, estima que el carácter de obligatoriedad no es exclusivo de los derechos sino de todos los tributos.

c). - Su cobro debe fundarse en una ley, y por tanto -- ahí radica la fuente de la obligación. Este elemento de los derechos, es, como dijimos al analizar el impuesto, aplicable a todos los tributos, y es resultante del principio de legalidad que debe existir en todo sistema de derecho como el nuestro. (93).

En efecto, ya dijimos que en la Constitución Política - Federal, el artículo 31 en su fracción IV prescribe que las contribuciones que aporten los particulares sea a la federación, es tados o municipios, deben ser de la manera que dispongan las leyes.

Respecto a los derechos, el Código Fiscal de la Federación, al establecer su definición, consigna expresamente este requisito al indicar que tales gravámenes se deben cubrir "conforme a las leyes". (Ver apéndice).

(93).- No obstante estar reconocido el principio de legalidad en nuestro país, tanto Margain Manautou como De la Garza consideran que tal principio es violado cuando "... en la ley de ingresos - de la Federación, aparece año con año una disposición que señala que el Poder Ejecutivo está autorizado para crear, modificar o derogar las cuotas, tasas o tarifas de los derechos, es decir, - el Poder Legislativo, violando la constitución, delega en el Poder Ejecutivo, al expedir la Ley de Ingresos, la facultad que él le compete de legislar en materia de los derechos..." (Véase Margain Manautou, Emilio Op. cit. pág. 118). Igual criterio sostiene De la Garza al considerar que todos los elementos de la -- deuda tributaria deben establecerse, necesariamente en ley, es -- decir, por un acto que sea formal y materialmente legislativo. (op. cit. pág. 324).

Por lo tanto, "... la obligación de pagar el derecho - es ex-lege porque para su nacimiento es necesaria la conjugación de la hipótesis contenida en la norma legal y la realización del hecho generador. Su fuente nunca es un acuerdo de voluntades entre el contribuyente que solicita el servicio y el Estado que lo presta, ni el pago del servicio depende de que el sujeto pasivo quiera pagarlo". (94).

d).- Es opinión también generalizada la de que los "servicios" por los que se causan los derechos, los debe prestar el poder ejecutivo a través de su administración activa.

Al efecto, De la Garza apunta, "... En realidad, en el Derecho Mexicano solo los servicios prestados por la Administración (o sea el poder ejecutivo) generan derechos. El Poder Judicial no puede constitucionalmente cobrar derechos por el servicio de su ramo". (95)

La verdadera cuestión radica aquí, en determinar cual es el presupuesto de hecho que preside a los derechos.

Se ha considerado que los servicios que la administración pública presta a los usuarios, deben ser los llamados "servicios públicos divisibles", es decir individualizables, o "uti singuli" como dice De la Garza. "En esta clase de servicios el aprovechamiento individual del servicio puede ser medido. Tal ocurre por ejemplo, con la expedición de un pasaporte, el registro de un acto del estado civil, la expedición de un permiso o de una licencia, la inscripción de un contrato en el Registro Público de la Propiedad. Respecto a este tipo de servicios es posible, si la política tributaria o de otra índole así lo aconseja, que el Poder Legislativo vincule a la prestación del servicio la obligación indivisibles, generales inconmesurables, o uti universi, el aprovechamiento que de ellos hace cada uno de los particulares no puede-

(94).- De la Garza, Sergio F. Op. cit. pág. 319.

(95).- Ibidem Pp. 320-321.

ser medido, y técnicamente resulta imposible al Estado exigir el pago de una contraprestación por el aprovechamiento que se hace de ellos. Los servicios de esta clase, como la defensa exterior o la conservación de la paz interior, no pueden ser retribuidos en ninguna forma". (96)

"Pero es preciso además, que el servicio que el Estado preste, tenga una referibilidad, es decir, alguien en concreto a quién prestarlo, por ejemplo a quién solicita una licencia o un permiso, o a quién solicita un pasaporte, y esta persona precisamente será el obligado, y no puede ser otra, porque no tendría fundamento exigir el pago de un derecho a un tercero extraño. Por ello se dice, que la hipótesis de incidencia, o presupuesto de hecho del derecho, es una actuación estatal directa inmediatamente referida al obligado". (97)

Debe aclararse que los servicios públicos divisibles, que son los que generan derechos, son esencialmente "servicios jurídicos" y no "servicios económicos", y aquellos deben ser monopolizados por el Estado en razón de su soberanía, pues no es aceptable que servicios tales como el registro de un vehículo en el Registro Federal de Vehículos, o la expedición de una patente por parte de la Dirección General de Invenciones y Marcas, o la expedición de un pasaporte, etc. sea confiada a particulares. -- (98) (Ver apéndice).

(96).- Loc. cit.

(97).- Ataliba, Geraldo. Op. cit. pág. 177. Margáin sostiene la misma posición cuando dice, "Por consiguiente, solo se estará en presencia de un servicio público particular o divisible, cuando el usuario provoca su prestación". Op. cit. pág. 116

(98).- Puede verse la gran variedad de los servicios que presta la Administración Pública y que generan derechos, en la nueva -- Ley Federal de Derechos para 1982. Pugliese, al comentar los derechos del sistema tributario italiano, considera que son muy variados, "... Pero el elemento característico desde el punto de vista financiero y jurídico es el de corresponder a servicios del Estado de carácter jurídico administrativo que este presta en su calidad de órgano soberano, se trata entonces de servicios para la prestación de los cuales el Estado tiene un monopolio -- sui generis que al mismo tiempo lo es de derecho y de hecho..." (op. cit. pág. 42).

Los "servicios económicos" que también presta la Administración pública, no son susceptibles de generar derechos, ya que en tales circunstancias lo que se genera es un precio, como en el caso de los servicios que presta la Comisión Federal de Electricidad por suministro de energía eléctrica a los particulares. Aquí la obligación surge de un contrato (precisamente de suministro) y lo que se genera es un precio (99).

Así pues, debe quedar asentado que los servicios públicos que generan derechos en nuestro país son los denominados "divisibles", mismos que son prestados por la administración activa (100) en su carácter de autoridad y que en algunos países (101) también generan derechos los servicios de justicia que presta el poder judicial.

e).- Otros caracteres que se le reconocen a los derechos, radican en la proporcionalidad y equidad que debe prevalecer en el costo del servicio, o sea, su razonabilidad en el costo; y el destino que debe dársele al dinero recaudado por concepto de estos - tributos.

(99).- Nótese que, como en este ejemplo, puede haber varios en los que el Estado ejerza un monopolio sobre el servicio que presta a los usuarios, pero este, es "... un monopolio de hecho, pero no necesario, porque no corresponde a su calidad de poder soberano o de autoridad..." (De la Garza, Sergio F. Op. cit. pág. 323).

(100).- En obvio de repeticiones nos remitimos a las págs.16 y sigts. de esta tesis donde tratamos el tema relativo a la "corriente que niega la existencia de la parafiscalidad".

(101).- Como en Italia y Argentina, donde se cobran derechos por la administración de justicia, Vease Mario Pugliese, Op. cit. pág. 42, y Juano, Manuel De, "Curso de finanzas..." Vol. II. Op. cit. pág. 678 respectivamente.

En cuanto al primer requisito algunos autores (102) - lo consideran como fundamental por estimar que deriva de la propia Constitución Política, que en su artículo 31 fracción IV establece que las contribuciones (en este caso los derechos) que aporten los ciudadanos deben ser "de la manera proporcional y equitativa de que dispongan las leyes", ya que si no se guarda esa proporcionalidad y equidad, podría ocurrir que el Estado cobrara un costo elevado por un servicio que en realidad no lo amerita, o al contrario, puede cobrar un costo bajísimo en relación con el servicio prestado. (103).

Por lo que hace al segundo requisito, a pesar de que en nuestro país la Constitución Política señala que lo recaudado por concepto de derechos debe destinarse a cubrir los gastos públicos, en la doctrina y aún en algunas leyes extranjeras (104) - se indica que su rendimiento debe destinarse a cubrir el costo del servicio público que se haya solicitado.

(102) - Como Margain Manautou. Op. cit. pág. 120.

(103) - De la Garza también comparte este requisito haciendo incapié en que el Código Fiscal de la Federación es omiso en este elemento al definir los derechos. Nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha sostenido este requisito (Veáse Informe a la S.C.J.N. del presidente, 1971. AR 5206/68, Líneas Marinas Mexicanas, S.A. y Naviera del Pacífico, S.A. Pp. 261-264. Idem De la Garza. Op. cit. pág. 325.)

(104) - Como el Código tributario de Uruguay, que sanciona, "... El destino tiene que ser necesariamente la financiación del servicio cuyo financiamiento constituye el presupuesto de la obligación. Si la razón que sirve de fundamento jurídico a la tasa es la prestación de un servicio estatal, es menester que el producto - tenga como único destino el servicio mismo entendido éste en términos amplios..." (Código Tributario de la R.O. del Uruguay, concordado y comentado por Ramón Valdés Costa. Pp. 170-171. Citado por De la Garza. Op. cit. pág. 325.)

Con base en los elementos que poseen tanto el impuesto como los derechos, se ha concluido en señalar la siguiente diferencia fundamental entre ambas figuras "...La distinción entre -- impuestos y derechos consiste en el derecho fiscal mexicano, en que los primeros corresponden a las prestaciones que exige la administración financiera, para la erogación de los gastos públicos, como compensación de los servicios indivisibles que el Estado -- preste, en tanto que los derechos, denominados tasas en la doctrina financiera, corresponde a las contraprestaciones que tocan a la administración pública en pago de servicios administrativos prestados por ella, es decir, a servicios divisibles de los que de una manera concreta aprovecha a un particular" (105)

Diferencia con la cual coincidimos plenamente, y que es compartida también por prestigiados tratadistas nacionales -- (106).

LA CONTRIBUCION ESPECIAL.- Esta figura, de reciente creación y que aún no figura en algunas leyes tributarias, (como en nuestro Código Fiscal de la Federación) ha dado lugar a grandes polémicas, empezando por su denominación. (Ver apéndice)

Efectivamente, algunos autores hablan de contribución de mejoras (107), otros de contribución especial (108) y aún -- otros la denominan tributo especial (109) etc.

(105).- Pugliese, Mario. Op. cit. Pp. 30-31. Lo subrayado es nuestro.

(106).- Véase Margáin Manautou, Emilio. Op. cit. pág. 123.

(107).- Véase Juano, Manuel De.- "Curso de Finanzas..." T. II. Op. cit. pág. 213. Por su parte Margáin Manautou comenta que la contribución de mejoras es la "... figura típica de la contribución especial y como se le conocía originalmente a esa prestación..." Op. cit. pág. 128.

(108).- Véase De la Garza, Sergio F. Op. cit. y Margáin Manautou, E. Op. cit. en México. En la doctrina extranjera puede verse a Mario Pugliese "Instituciones..." Op. cit. pág. 42; y a Giuliani Fonrouge en "Derecho Financiero". Vol. II. Op. cit. pág. 1002.

(109).- Como Rubén O. Aguirre Pangburn, Op. cit. pág. 248; y Giannini, A.D. "Instituciones de Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1957, pág. 48 y sigts.

Con relación a tales denominaciones, De la Garza indica "Existe una promiscua terminología para denominar a este tipo de tributo, se habla de "tributo especial", de "contribución", de "derecho de cooperación", de "impuesto de plusvalía por el aumento específico de valor de la propiedad" para referirse a este tipo de tributo y a sus subtipos. En el derecho inglés recibe el nombre de "betterment tax" y en la legislación norteamericana los de "special assesment" o "benefit assesment".

"En México el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal emplea el vocablo "contribución" como sinónimo de tributo, para denominarse a este tipo de tributo se ha generalizado con mejor criterio el uso de las palabras "contribución especial" para referirse al tipo, y los de "contribución de mejoras" y "contribución por gasto", para referirse a sus dos subtipos aceptados en México". (110).

Consideramos correcto el pensamiento del maestro De la Garza, aceptando por lo tanto la denominación contribución especial, puesto que, efectivamente, es la más generalizada y con ello nos damos cuenta de que si la terminología es compleja para hacer referencia a la contribución especial, el problema de su definición es aún más complicado.

Así, tenemos que Manuel De Juano ha definido la contribución de Mejoras diciendo que "Es una obligación pecuniaria única, impuesta por el Estado, Lato Sensu, a cargo de los propietarios de determinados inmuebles hasta la concurrencia substancial, como máximo de la plusvalía que experimentan dichos inmuebles con motivo de la construcción de una obra pública de uso común". (111).

(110).- Op. cit. pág. 327. Fonrouge, por su parte, comenta con acierto: "Adoptamos la expresión contribuciones especiales y no simplemente contribuciones, como suele decir una parte de la doctrina extranjera y cierta legislación inspirada en ella, porque en nuestro país es frecuente hablar de "contribuciones" con el sentido genérico de tributos, lo que podría originar confusiones; por lo demás, la designación que utilizamos resulta adecuada por su amplitud y es empleada por autorizada doctrina y por moderna legislación". (Derecho Financiero. Vol. II. Op. cit. Pp. 1002 -- 1003).

(111).- "Curso de Finanzas..." Vol. I. Op. cit. pág. 213.

Désde ahora podemos decir que De Juano está definiendo uno de los subtipos o especies de la contribución especial -que es el género- con lo cual quedaría incompleto el panorama que tendríamos de dicho género y sus especies,

En efecto, los elementos que el referido tratadista vé que presiden a la contribución de mejoras son estos:

- a).- Una contribución pecuniaria, o sea, pago en dinero.
- b).- Existencia de una ventaja diferencial provocada por la plusvalía de una obra pública de uso común a favor de los inmuebles mejorados por ella y,
- c).- Concurrencia de valores entre el monto de la contribución y la plusvalía.

La definición transcrita, de Manuel De Juano, así como sus elementos propuestos no serían suficientes para lograr una completa y cabal distinción entre el impuesto, las tasas, la contribución especial y las cargas parafiscales, que es nuestro objetivo central. Y no serían suficientes porque, como dijimos, dicho autor solo define una especie del género.

Por lo anterior, se hace necesario el examen de las definiciones que la doctrina ha elaborado respecto a la contribución especial y sus características fundamentales, destacando las razones de distinción que existen entre las figuras arriba apuntadas.

Fonrouge señala con toda anticipación el carácter tributario de que participan las contribuciones especiales¹⁴ que éstas al igual que "...el impuesto y la tasa, derivan del poder de imperio del Estado, pero, a diferencia de aquellos hallan su justificación en los beneficios o ventajas obtenidas por personas o grupos sociales como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades estatales. Se advierte aquí con claridad el concepto que los separa de las tasas; estas últimas no se fundan como erróneamente alguna vez se dijo- en los beneficios o ventajas derivados de la prestación de servicios estatales, en tanto que el

constituye la razón de ser de las contribuciones especiales". (112)

Existe casi uniformidad en ubicar a la contribución especial como tercera categoría tributaria, independiente a los impuestos y las tasas, salvo algunas excepciones como Sainz de Bujañda y la doctrina francesa, donde únicamente se acepta la clasificación bipartita de los tributos en impuestos y tasas.

Por nuestra parte, no dudamos de su existencia como tercera categoría tributaria y a esa conclusión se llega después de analizar su definición y caracteres peculiares que la distinguen del impuesto y de los derechos o tasas.

Para Fonrouge en Argentina, la contribución especial es "... la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado". (113).

El italiano Giannini habla del "tributo especial" el cual consiste en "... una prestación debida:

"a).- Por quienes encontrándose en una determinada situación, experimentan una particular ventaja económica por efecto del desarrollo de una actividad administrativa, frente a todos los demás a quienes la propia actividad beneficia de modo indistinto; o bien,

"b).- Por quienes como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o aumento de gasto del ente público". - (114)

(112).- "Derecho Financiero". Vol. II. Op. cit. pág. 1002.

(113).- Ibidem. Pág. 1005

(114).- Giannini, A.D. Op. cit. Pp. 48-49. Dicho autor aclara que esa contribución integradora fué suprimida por el R.D.L. de 29 de julio de 1938, N. 1.121.

De la definición anterior se desprenden como obligados al pago del tributo especial "de que habla Giannini, dos clases de sujetos. En la primera categoría se incluye al "tributo de mejoras" o contribución de mejoras, en donde los obligados son los que han visto incrementado el valor de su propiedad inmobiliaria a consecuencia de la ejecución de una obra pública. En la segunda categoría, se incluye la "contribución integradora para el uso de carreteras" (contributo integrativo di utenza stradale) que corre a cargo de quienes "... como consecuencia del ejercicio de una industria o de un comercio, ocasionen con el tránsito de vehículos de tracción animal o mecánica, propios o ajenos, un desgaste excepcional de las carreteras estatales, provinciales, municipales o comerciales abiertas a la circulación pública" (115).

Según Ataliba la "contribución" consiste en "... el tributo vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actuación estatal indirecta y mediatamente (mediante una circunstancia intermediaria) referida al obligado". (116).

En nuestro país, el maestro Margáin ha escrito que la contribución especial, "... es una prestación que los particulares pagan 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 benefició de manera específica". (117).

De la Garza concibe a la contribución especial como "... la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada". (118)

(115).- Giannini, A.D. Op. cit. Pp. 48-49. Dicho autor aclara que esa contribución integradora fué suprimida por el R.D.L. de 29 de julio de 1938, N. 1.121.

(116).- Ataliba, Geraldo". Hipótesis de Incidencia Tributaria". - Fundación de Cultura Universitaria. Traducción de Roque García - Mullin. Montevideo Uruguay. 1977. pág. 171.

(117).- Op. cit. pág. 127.

(118).- Op. cit. pág. 328.

Similar definición de "tributos especiales" propone - Aguirre Pangburn al decir que son los "... establecidos en la - Ley a todas aquellas personas que se benefician en forma espe- cial por una función pública administrativa la que a su vez pro- porciona un beneficio colectivo" (119).

Por otro lado, aún cuando en nuestra legislación fis- cal federal no se ha definido la contribución especial y, por lo tanto, se le ha excluido, no ha sucedido lo mismo con las le- yes tributarias de otros países, así por ejemplo en Uruguay, el Código Tributario la ha definido de manera amplia y clara en su artículo 13 diciendo que "... es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular pro- porcionado al contribuyente por la realización de obras públi- cas o de actividades estatales; su producto no debe tener un - destino ajeno a la financiación de las obras o actividades co- rrespondientes". (120).

En España, la Ley General Tributaria, que adopta la - clasificación tripartita de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, define estas últimas como "... aque- llos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos". (artí- culo 26) (121).

Consideramos que con base en las definiciones anterio- res podremos estar en posibilidades de desprender los caracteres o elementos de la figura que estamos tratando.

Sin embargo, es conveniente señalar, al igual que lo hicimos con el impuesto y la tasa, cual es el criterio o princi- pio de distribución que se observa en la contribución especial.

(119).- Op. cit. Pág. 94.

(120).- Véase Fonrouge, Giuliani, "Derecho Financiero". Vol. II. Op. cit. pág. 819.

(121).- Véase Torres López, V. Op. cit. pág. 2135.

En esta figura se hace pagar a aquellas personas que han recibido un beneficio o ventaja especial a consecuencia de que el Estado haya realizado una obra pública, o prestado un servicio público de interés general, es decir, que favorece de manera indistinta a todos los particulares, pero que de manera concreta beneficia a determinadas personas procurándoles una ventaja específica. Así, podemos recurrir al ejemplo de Giannini cuando expresa que "... en el caso de la apertura o del arreglo de una arteria urbana, al propio tiempo que se consigue una mejora en los medios de comunicación y en la estética de la ciudad, que es lo que se pretende al realizar la obra pública en cuestión, se produce necesariamente una ventaja especial para los propietarios de los inmuebles que se con-finan con la nueva vía, de lo que se concluye o se sigue que en -- esos casos es justo que una parte del gasto sea soportada por estos últimos en proporción a la especial ventaja que aquél les depara..." (122).

Por ello se infiere que es posible determinar o medir qué personas son las que en realidad reciben esa "ventaja especial" y que serán precisamente las obligadas al pago.

En síntesis, el principio o criterio de distribución que observamos en la contribución especial es el "principio del beneficio", ya que como afirma el maestro Margain: "Algo muy importante y que no debemos olvidar para poder explicar la contribución especial es que no es el pago por un servicio público prestado por el Estado u otras entidades públicas, sino el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir, que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado, sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de ese servicio. Por ello, hay que tomar en cuenta que esta figura jurídica se utiliza para la satisfacción de los gastos que se originan por los servicios de carácter general divisibles, o sea, en obras o servicios que benefician a toda la colectividad, pero

(122).- A. D. Giannini. Op. cit. pág. 49.

que en forma específica favorecen a determinados individuos..." (123),

Precisado el criterio o principio de distribución de la contribución especial, veamos cuáles son sus caracteres o elementos que desde un punto de vista general se le ha atribuido:

a).- No hay duda alguna de que se trata de una figura tributaria porque efectivamente son establecidas por virtud del poder tributario del Estado en forma obligatoria.

b).- Se paga solamente en aquellos casos en que verdaderamente el particular obtiene un beneficio específico a consecuencia de que el Estado haya prestado un servicio público de interés general o haya realizado una obra de beneficio común, pero que beneficie especialmente a determinadas personas.

c).- A consecuencia de lo anterior se deduce otro carácter, el de que la contribución especial se paga no por el servicio prestado, sino por el beneficio específico que se obtiene por la prestación de ese servicio o ejecución de esa obra.

d).- En tales condiciones, la cantidad de dinero a pagar estará en relación directa con el beneficio específico que se obtenga.

e).- Es posible, además, determinar qué personas se ven beneficiadas con la prestación del servicio público de interés general o con la realización de la obra pública, que es lo que servirá de base para determinar los sujetos obligados al pago

f).- Esta figura sólo puede imponerla el Estado.

Ahora bien, hemos apuntado que la contribución especial es una figura tributaria genérica, y que ésta a su vez se integra por algunas especies o subtipos de aquella. Dichas especies o clases de contribución especial son las siguientes: la contribución de mejoras, que es la especie más importante y más utilizada; la con

tribución por gasto; y la que algunos tratadistas y legislaciones sudamericanas denominan "contribución de seguridad social" (124) y que, inclusive, es aceptada por algunos autores en nuestro país - (125).

Así pues, es necesario ver los elementos o caracteres que constituyen a la contribución de mejoras y a la contribución por gasto, ya que, para nosotros la "contribución de seguridad social" constituye una carga parafiscal, y no una especie de contribución especial.

LA CONTRIBUCION DE MEJORA.- "Es aquella cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales" (126).

Sus caracteres o elementos, son los siguientes:

a).- Constituye una prestación en dinero.- En efecto, se trata de una prestación y no de una contraprestación, ya que lo que el contribuyente recibe es un beneficio especial al aumentar de valor un inmueble de su propiedad a consecuencia de la obra pública que realizó el Estado y que es propiedad de éste; por lo cual, el particular no recibe ningún ingreso en su patrimonio.

Es obvio que se trate de una prestación en dinero, por que precisamente su destino es pagar el costo de la obra pública, ya sea en su totalidad o la mayor parte. Esto lo observamos con frecuencia en la construcción de calles, pavimentación de las mismas, ampliación etc., que son propiedad del Estado. (127).

(124).- Vease Fonrouge, tanto en "Acerca de la llamada..." Op. cit. pág. 362 y sigts., especialmente pág 383; como en su "Derecho Financiero", Vol.II. Op. cit. pág 815 y sigts. En cuanto a las leyes tributarias pueden verse los Códigos de Argentina, Brasil y Uruguay.

(125).- Como A. Pangburn quién las denomina "tributos especiales de seguridad social". Op. cit. pág 230 y sigts. especialmente pág. 248 y Margán M. Op. cit. pág. 131.

(126).- De la Garza, Op. cit. pág 332.

(127).- Einaudi considera que lo recaudado por concepto de la contribución de mejoras servirá para liquidar los adeudos que el Estado haya contraído con los propietarios de los predios que hayan resultado afectados con la obra pública, y ésta obviamente aumentará el patrimonio estatal. (Einaudi, Luigi. "Principios de Hacienda Pública", Editorial M. Aguilar. México, 1948. pág. 89 y sigts.

b).- Tiene un radio de aplicación geográfica.- Esto quiere decir que cuando el legislador establece esta figura, presume - hasta dónde alcanzarán los beneficios de la obra pública y determina los particulares que resultaron beneficiados mismos que serán - los obligados a su pago (128).

c).- Se trata de una obligación ex-lege.- La obligación a cargo de los particulares beneficiados por la obra pública surge precisamente de la ley, funcionando aquí también el principio de - legalidad, aplicable a todos los tributos.

d).- El presupuesto de hecho de la contribución de mejoras consiste en la realización de la obra pública que provoca el - aumento de valor de las propiedades vecinas.- En la contribución - de mejora es necesario que concurren dos elementos: una actividad estatal, es decir, la realización de una obra pública que tenga - una referibilidad hacia el contribuyente; y el aumento de valor de la propiedad de dicho contribuyente, esto es, la "plusvalía".

Si falta alguno de los dos elementos antes señalados, no se integra el presupuesto de hecho de la contribución de mejora, y en consecuencia, la obligación tributaria no existe.

Ahora bien, la plusvalía es producida por el Estado, que es quién realiza la obra, pero es precisamente la plusvalía la que genera el beneficio, el cual, según De la Garza, "...debe ser de carácter subjetivo e individual. De no existir el beneficio, o por el contrario, de existir perjuicio por la construcción de la obra pública, el tributo no se genera. Por otra parte, la plusvalía de la propiedad es el límite del tributo, para cada contribuyente, así como el costo de la obra debe ser el límite de la recaudación por la

(128).- El maestro Margáin, al comentar el impuesto para obras de planificación que figura en la Ley de Hacienda del Distrito Federal, y que concibe como una contribución de Mejora, ha escrito que "El legislador mexicano por lo que toca al impuesto de planificación, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, considera que la apertura de una nueva calle o la ampliación de una ya existente, beneficia predios que están hasta dentro de un radio geográfico de quinientos metros de la obra." (Op. cit. pág. 129. Nota 4; lo -- subrayado es nuestro).

contribución que se derrama . (129)

e).- El autor del hecho generador es la Administración.- Al ser la administración pública la que ordena y determina la construcción de la obra pública que va a beneficiar a determinados propietarios, al aumentarles de valor sus inmuebles, es indudable que ella sea "la autora" del hecho generador.

Existe uniformidad de criterios en nuestra doctrina nacional respecto a las obras públicas que generan contribuciones de mejora. En efecto, se ha considerado que se aplica principalmente en obras de tipo urbano tales como: construcción o ampliación de calles y avenidas, de parques públicos, de pavimentación, embanquetado y alumbrado, y que, además, donde tiene mayor aplicación esta figura, es en el municipio; es decir, obras realizadas por autoridades municipales.

Sin embargo, no hay inconveniente alguno para que los pueda realizar la autoridad estatal y aún federal, en obras diversas como por ejemplo: la construcción o ampliación de carreteras (130).

f).- El sujeto pasivo de la contribución de mejoras es el propietario del inmueble cuyo valor aumenta como consecuencia de la obra.- Ya hemos visto que el principio de distribución o criterio que está presente en la contribución especial, es el llamado "principio del beneficio", mediante el cual se determina quienes serán los obligados al pago de éste gravámen, es decir, que serán los propietarios o poseedores de un inmueble que han visto incrementado el valor de dichos bienes con motivo de la realización de la obra pública que, aún cuando no va directamen-

(129).- Op. cit. pág. 336. La fórmula que Geraldo Ataliba ha elaborado para la contribución de mejora es: "Su base imponible es la plusvalía; la medida de la plusvalía es la medida del tributo". (Op. cit. pág. 184).

(130).- Véase Margain Manautou, E. Op. cit. pág. 128.

te individualizada hacia ellos, si se benefician de manera concreta con dicha obra, (131).

De la Garza considera que lo anterior es lo que sirve de base para determinar a los contribuyentes para el pago de los llamados impuestos para obras de planificación, previstas por la Ley de Hacienda del Distrito Federal (artículo 374 y 376) así como en los "derechos de cooperación para obras públicas" (artículos 417 y 418). En ambos casos, los sujetos obligados al pago son los propietarios o poseedores de los predios que estén ubicados dentro del área en que se haya realizado la obra pública.

g).- Los ingresos que se obtengan por concepto de contribuciones de mejora, deben afectarse concretamente a la obra pública, inclusive deben manejarse en fondos especiales, y la recaudación total no debe rebasar el costo de la obra.- Es criterio unánime de la doctrina nacional y diversas leyes tanto del Distrito Federal, como de diversas entidades federativas que han regulado esta figura tributaria, el sostener que lo recaudado en virtud de dicho gravámen debe tener como destino especial sufragar los gastos propios de la obra pública realizada. Inclusive, se reitera también en la doctrina que el Estado no debe dejar que los particulares sufragan el costo de la obra en su totalidad, sino que aquél debe participar en tal gasto, ya que si bien es cierto que la obra va a producir beneficios individuales a los propietarios o poseedores de los predios aledaños a la obra, también es cierto que se va a producir un beneficio general hacia la

(131).- Nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha expresado que: "... es cierto que las obras de planificación benefician indirectamente a todos los habitantes de la ciudad, pero también es verdad que además acrecientan directamente el valor de los predios ubicados dentro del área beneficiada por las obras y que si bien las obras son de beneficio colectivo, esto no significa que no tenga utilidad inmediata y directa para los propietarios de las fincas frente a las cuales, se realizan tales obras". (Informe del Presidente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para 1967; Pp. 203-204 y para 1971 Pp. 303-304. (Citada por De la Garza. Op. cit. pág. 337.)

colectividad (132).

LA CONTRIBUCION POR GASTO.- Pocos en verdad son los autores que se han ocupado en definir esta especie de contribución especial. Uno de ellos, el maestro De la Garza señala que, "Es aquella cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades particulares que provocan un gasto público o el incremento del gasto público". (133)

Las razones de la poca importancia que se le ha dado a la contribución por gasto radica, quizá, en su poco uso, ya que no es común encontrarla en las legislaciones.

Este tipo de contribución la cubren quienes "...como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o aumento de gasto del ente público"; es decir la segunda clase de sujetos obligados que señala Giannini. (134)

De la Garza justifica la existencia de la contribución por gasto en la legislación mexicana con dos ejemplos: uno, lo constituyen las cuotas mensuales que deben cubrir tanto las instituciones de crédito y de seguros, como organismos auxiliares a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, de acuerdo con lo establecido en los artículos 160 y siguientes de la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, por la "inspección y vigilancia" que debe realizar la Comisión Nacional Bancaria sobre dichas instituciones, lo cual ocasiona un gasto para el gobierno federal al sostener ése organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, creado básicamente para esa finalidad.

(132).- Este criterio se puede apreciar en Margáin Manautou, E.- Op. cit. Pp. 133-134; en Aguirre Pangburn. Op. cit. Pp. 117-119, y en De la Garza Op. cit. Pp. 338-339. En cuanto a las leyes que sancionan dicho requisito se encuentra la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, al regular el llamado "impuesto para obras de planificación" (artículo 375), o bien los "derechos de cooperación" (artículo 420); la Ley de Planeación y Urbanización de Jalisco al regular el llamado "impuesto de plusvalía" (artículo 19); la Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León al regular el "impuesto de plusvalía específica" (artículo 188 a 191). Incluso en las leyes tributarias extranjeras como el Código Tributario Uruguayo que establece tal requisito. (artículo 138).- (133).- Op. cit. pág. 332.
(134).- Giannini, A. D. Op. cit. pág. 50

Otro ejemplo de contribución por gasto De la Garza lo encuentra en el artículo 53 de la Ley del Mercado de Valores, - publicada en el Diario Oficial de la Federación de 2 de enero de 1975.

"La Comisión Nacional de Valores (CNV) es un órgano de concentrado de la SHCP, parecido a la C.N.B.S. y tiene como función principal la vigilancia del mercado de valores en el país - y la prestación de una serie de servicios administrativos oficiales. De acuerdo con el artículo 53 de la referida ley, los agentes de bolsa de valores y los emisores de valores inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, deben pagar a la C.N.V. las cuotas que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, oyendo a la C.N.V., mediante disposiciones de "carácter general, tomando en cuenta el capital social y reservas de capital, el volumen de operaciones y en su caso el monto de las emisiones". (135)

Las cuotas antes descritas son típicas contribuciones por gasto, ya que son para cubrir gastos de inspección y vigilancia que realiza la Comisión Nacional de Valores.

Por su parte el maestro Margáin considera como ejemplos de contribución por gasto a los llamados "derechos de verificación de pesas y medidas"; a los "derechos por los servicios de vigilancia en los espectáculos teatrales, deportivos y centros nocturnos"; a los "derechos de fumigación en los teatros y salones cinematográficos"; y a los "derechos por el permiso para la portación de - armas". (136).

Aún cuando Margáin no habla de contribución por gasto sino de "otras especies de contribución especial", consideramos que se refiere a aquéllas porque señala que en las especies arriba apuntadas se localiza a la segunda categoría de sujetos obligados al pago que indica Giannini, es decir, a quienes como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, comercio o de otra actividad provocan un gasto o un aumento del gasto público.

(135).- Op. cit. Pp. 340-341.

(136).- Op. cit. pág. 130.

Veámos ahora cuales son los elementos que presiden a la contribución por gasto:

a).- Constituyen una prestación en dinero.- Es obvio que la prestación por las cuotas que deban pagar los sujetos obligados sea en dinero.

b).- Constituye una obligación ex-lege.- Ya que su fuente no deriva de un acuerdo de voluntades entre sujeto activo y pasivo, sino de la conjunción entre la hipótesis normativa y la realización del hecho que genera el crédito fiscal.

c).- El presupuesto de hecho en la contribución por gasto, consiste en el gasto que se provoca con motivo de la realización de una determinada actividad.-En efecto, "El presupuesto de hecho, o hipótesis de incidencia, consiste en que una persona de carácter privado, al realizar determinadas actividades privadas, de carácter lícito y generalmente de carácter comercial, industrial, bancario, etc., provoca que un ente público, Federación, Estado o Municipio, realice determinado gasto relacionado con esa actividad, o tenga que incrementar un gasto que se refiere a esa actividad - en forma individual". (137).

Las actividades que realizan las instituciones de crédito, así como los agentes de bolsa y los emisores de valores, - provocan la vigilancia e inspección de la Comisión Nacional Bancaria y De Seguros y de la Comisión Nacional de valores respectivamente, y por ende, un gasto para el Estado.

d).- A consecuencia de lo anterior, el autor del hecho generador es el particular que realiza determinada actividad, y que provoca el gasto del ente público. Aquí sucede lo contrario que en la contribución de mejora, donde, según vimos, el autor del hecho generador es la administración pública que ejecuta la obra y no el particular.

(137).- De la Garza Op. cit. pág. 341.

e).- Por último, el sujeto pasivo obviamente es el particular que provocó el gasto o el incremento del gasto al ente público al realizar la actividad, ya sea aquél persona física o moral.

Bien, una vez que hemos analizado cada una de las figuras tributarias reconocidas tanto en la doctrina como en diversas leyes, esto es, los impuestos, tasas (o derechos) y contribuciones especiales, presentaremos las razones de distinción que han dado los autores que se han avocado a separar a los "recursos parafiscales" como una cuarta categoría tributaria.

Manuel De Juano, a quién hemos estudiado con relación a la definición y elementos que posee el impuesto, la tasa y la contribución especial, considera que la diferencia entre estos y, respecto a los que él llama "recursos parafiscales" estriba en que los últimos, "...tienen tributariamente una naturaleza propia que los distingue de los anteriores. Son tributos que participan de la naturaleza del impuesto por su gravitación económica sobre el consumidor, lo que les acuerda cierta semejanza con la imposición indirecta y por su obligatoriedad, pero no tienen figuración específica en el presupuesto del Estado y están afectados a gastos determinados, que se especifican por la disposición legal que los ha creado. vale decir que la parafiscalidad deroga la regla de la no afectación de los recursos. " (138).

En resumen, las características distintivas que presentan el impuesto, la tasa y la contribución especial con relación a los recursos parafiscales son dos, según De Juano:

"Primero: Por oposición a los recursos fiscales, no tienen figuración específica en el presupuesto. Cuando el recurso tiene una parte incluida en el presupuesto, solo el excedente debe entenderse que es parafiscal.

"Así, por derogación del principio de la universalidad presupuestaria, tales recursos se destinan a la financiación de gas

tos extra-presupuestarios,

"Segundo: Están afectados a gastos determinados, que se especifican por la disposición legal que los ha creado.

"Esto significa que la parafiscalidad deroga la regla de la no afectación de los recursos, ya alterada por cierto, con los recursos inscriptos en el presupuesto que tienen una afectación específica.

"La diferencia, pues, radica en que la parafiscalidad tiene por norma la afectación del recurso. El recurso no aparece en el presupuesto del Estado, pero ulteriormente se lo balancea con una apertura del crédito destinada al empleo de esa suma. La misma se inscribe directamente en el presupuesto del organismo en cargado de hacer el gasto, al cual dicho crédito se afecta o a una cuenta especial abierta en los libros del Tesoro por la operación de que se trata". (139)

Tal como lo señalamos en páginas anteriores, cuando tratamos el punto relativo a la corriente que sostiene la existencia de la parafiscalidad, notamos algunas contradicciones en las razones de distinción que ha señalado Manuel De Juano entre los impuestos, tasas, "contribuciones de mejoras" y los "recursos parafiscales", puesto que tal autor considera que éstos últimos, "tienen tributariamente una naturaleza propia" y que inclusive, es necesario analizarlos siempre a través de ella, "...marcando el deslinde propio que los ubica en una cuarta clase de tales tributos, a menos de correr el riesgo de adoptar una ubicación forzada y condicionada a tales limitaciones, didácticamente inadmisibles y comprometedoras de la correcta consideración debida a los otros recursos a los que se pretendiera sumarlos". (140)

Efectivamente, las contradicciones que encontramos en las

(139).- Juano, Manuel De. "La Parafiscalidad". Op. cit. pág. 12.

(140).- "Curso de Finanzas..." T. II. Op. cit. pág. 699.

palabras antes apuntadas del autor en cita, son las siguientes:

1ª.- En primer término Manuel De Juano, reconoce que los "recursos parafiscales" tienen una naturaleza propia que no permite asimilarlos con ninguno de los otros recursos derivados (impuestos, tasas ni contribuciones especiales). Sin embargo, el propio trata - dista señala que los recursos parafiscales "participan de la natura leza del impuesto", con lo cual, incurre en gran contradicción al asimilarlos en la figura del impuesto y analizarlos on base a este gravámen.

2ª.- Si el referido autor considera que se debe marcar el deslinde de los "recursos parafiscales", para ubicarlos como una - cuarta clase de tributos, no encontramos en sus argumentos las razo nex suficientes para encuadrar a tales recursos como una cuarta ca - tegoría tributaria.

3ª.- Tampoco estamos de acuerdo con Manuel De Juano en - considerar a las cargas parafiscales como figuras semejantes a los impuestos indirectos "por su gravitación económica sobre el consumi dor" (141), toda vez que según las propias palabras del autor, los impuestos al consumo, que son indirectos , "...por lo general gra - van el consumo de artículos recaudándose el gravámen del fabricante o vendedor, y mientras el tributo vá reflejándose en mayores pre - cios, los individuos o consumidores lo soportarán en forma de un im puesto suplementario al precio de los bienes que adquieran, y de - ese modo en relación a los gastos en consumo, siempre que el gravá - men no afecte sus ingresos intolerablemente" (142).

Existe una gran diferencia entre las cargas parafiscales

(141).- Para este autor la diferencia que existe entre los impues - tos directos e indirectos es la siguiente: los primeros, se apli - can "... por la simple condición de aparecer una manifestación in - mediata de la riqueza. Por ejemplo el impuesto sobre la renta o so - bre el producto de un capital". En cambio, los segundos son los que gravan "...la riqueza no por la mera razón de existir, sino por ha - berse cumplido alguna de las otras circunstancias que la ley imponi - tiva ha previsto, vale decir, como una manifestación mediata de a - quella, por ejemplo un consumo, una inversión patrimonial, etc. "I - bidem. T. I. pág. 52, lo subrayado es nuestro).

(142).- Ibidem. pág 118.

y los impuestos al consumo, ya que las primeras se perciben por los organismos beneficiarios en forma diferente a la que se perciben los segundos, puesto que una carga parafiscal es exigible a los agraviados a los organismos beneficiarios de tal gravamen, y solo a ellos en virtud de una disposición legal; en cambio los impuestos al consumo los cubren los consumidores de los artículos que estén gravados con tales impuestos; es decir, cualquier persona que los adquiera. Por lo tanto, en las cargas parafiscales en ningún momento encontramos "un consumidor" como es el caso de los impuestos al consumo, sino un afiliado, de cuya condición (además de la descrita por la Ley) deriva la obligatoriedad al pago de la carga parafiscal; a menos que De Juano considere a los afiliados, como los consumidores del servicio prestado por el organismo beneficiario o receptor de la carga parafiscal.

Debido a las anteriores objeciones, y por no considerar a las cargas parafiscales como figuras tributarias, no compartimos los criterios de distinción que plantea el autor antes citado, salvo en las siguientes consideraciones:

a).- En la afectación especial que tienen los "recursos parafiscales" para cubrir gastos determinados, violando el principio de "no afectación de los recursos", según lo reconocimos en el capítulo anterior.

b).- La no figuración de las cargas parafiscales en el Presupuesto General del Estado, es una característica de la parafiscalidad que en la actualidad se ha visto reducida, pero que sirve, en cierta medida, para distinguir a los "recursos parafiscales" del impuesto, la tasa y la contribución especial. (143)

c).- En que las cargas parafiscales efectivamente ingresan directamente a la caja de los organismos beneficiarios en donde se -

(143).- Ya señalamos en la nota 44 de éste capítulo que en el Presupuesto de Egresos de la Federación para 1982, únicamente figuraron dos organismos descentralizados que consideramos como perceptores de cargas parafiscales, ellos son el ISSSTE y el IMSS.

rán empleados para cubrir las necesidades propias de esos organismos.

d).- En cuanto al principio de la "universalidad del presupuesto" que De Juano considera derogado por la parafiscalidad, - reiteramos que tal principio sólo se viola en forma parcial en nuestro país, puesto que en la actualidad casi todos los gastos están a probados por el Presupuesto General del Estado, escapando sin embargo de su control algunos organismos beneficiarios de cargas parafiscales. (144)

Los argumentos que hemos estudiado de Manuel De Juano para distribuir los recursos parafiscales del impuesto la tasa y la - contribución especial son muy semejantes a los que sostiene un sector considerable de la doctrina francesa, al hablar de las características de la parafiscalidad. (145)

En España, Adolfo Carretero Pérez (146) también ha estudiado la distinción de que nos estamos ocupando, aunque este autor la trate con la denominación "diferencias entre los tributos fiscales y parafiscales", es decir, reconoce que existen dos clases de - tributos, y reconoce por consecuencia naturaleza tributaria en las cargas parafiscales.

Con toda anticipación diremos que es errónea la terminología que emplea el referido autor, ya que como lo apuntamos en el capítulo anterior, creemos que solo existe una clase de tributos, sin embargo, es conveniente destacar las razones de dicho autor, para a nalizarlas con más detenimiento.

Carretero Pérez comenta que los tributos parafiscales son aquellos que "...engendrando una relación jurídico tributaria, dan lugar a ingresos extrapresupuestarios, afectados a una finalidad de

(144).- Vease Cap. I. pág. 17 y sigts.

(145).- Vease Lafferriere y Waline. Op. cit. pág. 245 y sigts. y a Louis Trotabas Op. cit. pág. 501 y sigts. Vid. también las págs. - 92 y sigts. de este trabajo.

(146).- Op. cit. pág. 359.

terminada específicamente por la norma creadora y sometidos a un régimen especial de su recaudación y distribución..." (147).

Con lo anterior, el autor en cita considera que sería suficiente para diferenciar a los tributos parafiscales de los fiscales, sin embargo para no dejar ninguna duda, opina que deben observarse las siguientes notas distintivas:

a).- La primera diferencia que Carretero Pérez apunta dice que es de carácter formal y fundamentalmente presupuestaria, puesto que tanto en los tributos fiscales como en los parafiscales existe una obligación legal, sólo que el régimen presupuestario de los primeros "es el normal", en cambio el de los segundos es diferente. Es decir, "los tributos fiscales son entradas que se ingresan en el tesoro y se someten al régimen económico-administrativo natural, derivado de la Ley de Administración y Contabilidad. Los tributos parafiscales no tienen su ingreso en el tesoro, sino en las cajas de los organismos recaudadores o, en su caso, de los funcionarios que los cobran como arancel y su régimen es extrapresupuestario. Solo tienen la nota en común de ser prestaciones económicas exigibles coactivamente". (148)

b).- La segunda diferencia es de carácter sustancial, puesto que los tributos parafiscales no solamente suponen un simple proceso de afectación de ingresos coactivos, sino que debe atender también a sus circunstancias económicas porque "...no se proponen actuar la justicia tributaria y no tienen en cuenta la capacidad de pago del sujeto pasivo..." (149)

c).- Otra diferencia sustancial también se encuentra en el hecho imponible, puesto que en los tributos fiscales cuando el sujeto pasivo obtiene una ventaja individualizable lo que paga es una tasa, en cambio si la ventaja es indivisible pagará un impuesto. Sin embargo, entre ambas situaciones se presenta

(147).- Ibidem Pp. 359-360.

(148).- Loc. cit.

(149).- Carretero Pérez dice que en ésta diferencia relativa al hecho imponible, no hace referencia a la contribución especial, (tercera categoría tributaria reconocida en las leyes españolas) porque en realidad no presenta ningún punto de contacto con los tributos parafiscales.

otra, que consiste en las ventajas que un grupo social determinado, puede obtener bajo la acción de un ente administrativo.

Esta última situación es lo que constituye el hecho imponible de los tributos parafiscales, ya que en éste supuesto no se contribuye por la capacidad económica sino por pertenecer al grupo social.

d).- Finalmente, Carretero Pérez considera que debido a que los tributos parafiscales no se rigen por las reglas de recaudación y destino de los tributos fiscales, y que aquéllos no son afectados necesariamente a un fin público, es posible caracterizarlos y denominarlos tributos extrapresupuestales o extrafiscales.

Sobre los argumentos antes señalados, diremos que estamos de acuerdo con ellos en forma parcial, ya que con el primero coincidimos casi en su totalidad salvo en la terminología, pues no aceptamos una duplicidad de tributos. Además, creemos que en nuestro país los funcionarios públicos no perciben cargas parafiscales "como arancel".

En cuanto a la segunda diferencia apuntada por Carretero Pérez, no la compartimos plenamente porque creemos que en el pago de las cargas parafiscales por parte de los obligados, si se pone de manifiesto la capacidad contributiva, es decir, se estiman primero los mínimos de subsistencia del sujeto pasivo y posteriormente se calcula la cantidad a pagar por concepto de cargas parafiscales.

Con relación a la tercera diferencia, coincidimos en el hecho imponible que se asigna al impuesto y a la tasa con base en las definiciones y elementos que ya citamos. Inclusive, aceptamos que el presupuesto de hecho en las cargas parafiscales radique en la pertenencia a un grupo social determinado o condición de afiliado como ya lo asentamos.

Sin embargo, en donde nos apartamos del criterio de Carretero Pérez es en lo relativo a las "ventajas" que puedan obte-

ner los afiliados al grupo que es muy discutible por no ser una situación generalizada, como ya lo dijimos, y en que al cubrir las cargas parafiscales reconocemos que sí existe la capacidad contributiva en los obligados al pago.

Además, creemos que al no analizar la figura de la contribución especial, que está reconocida en las leyes tributarias españolas, Carretero Pérez deja incompleto su análisis de distinción entre los "tributos fiscales y parafiscales".

Por lo que se refiere a la cuarta diferencia que da el autor español citado, nos adherimos a ella porque efectivamente al desarrollarse la actividad financiera de algunos organismos - beneficiarios con independencia al presupuesto y al fisco, no -- existe inconveniente para denominarlos ingresos extrapresupuestarios o extrafiscales.

Veamos ahora, los argumentos que han dado los autores que distinguen a las cargas parafiscales del impuesto, de la tasa y de la contribución especial, pero considerando a las primas como figuras no tributarias, es decir, como categorías jurídico-independientes. (150)

Ya mencionamos que es reducido en realidad el número de autores que sostienen ésta tesis, por ello, solo destacaremos en la doctrina extranjera las ideas del Profr. Morselli (151) iniciador de los estudios de la parafiscalidad, y en nuestro -- país las ideas del maestro Sergio F. De La Garza. (152)

(150).-- No citaremos las razones de distinción que dan todos los autores que tratamos al analizar la "corriente que sostiene la existencia de la parafiscalidad", porque las restantes ya quedaron apuntadas en dicho tema e inclusive, las consideramos demasiado débiles, como es el caso de la idea de algunos autores - franceses de considerar a las cargas parafiscales "como figura intermedia entre los impuestos y las tasas" o bien, "como suplemento o añadidura a alguno de los tributos que alimentan al presupuesto". Estas ideas no son más que una muestra de la indecisión de dicha corriente de no aceptar ubicar a las cargas parafiscales como categorías jurídicas independientes respecto de los tributos.

(151).-- Op. cit.

(152).-- Op. cit.

Para Morselli, igual que Carretero Pérez, existen dos - clases de tributos; los fiscales y los parafiscales, y, partiendo de ésta base, aquél encontró las siguientes diferencias fundamentales:

1a.- Que existen dos tipos de finanzas o sistemas financieros, uno, que es el relativo al Estado, a las provincias y a los municipios que son colectividades territoriales; y otro, que es el relativo a los organismos descentralizados y otros organismos, que no son colectividades territoriales.

El primer sistema para Morselli es el fundamental y el segundo es accesorio o secundario. Sin embargo, para éste autor dichos sistemas financieros son totalmente distintos, ya que las funciones encomendadas a las entidades que forman parte del primero, son exclusivamente políticas, en cambio, las funciones encomendadas a las entidades que forman parte del segundo sistema financiero, son de naturaleza económica o social. Es decir, las necesidades que satisface el primer sistema son de carácter político, en tanto que las del segundo son de carácter económico-social.

2a. Debido a esa distinta naturaleza de sistemas financieros y de funciones a cumplir, Morselli considera que los recursos de uno y otro también son de diferente naturaleza jurídica, toda vez que los recursos del sistema financiero estatal no son más que los impuestos tradicionales, y que se denominan "impuestos políticos" por la naturaleza del sistema que los maneja y de las necesidades que debe cubrir. (153).

Los recursos del sistema financiero accesorio, propio de los organismos descentralizados, por su parte, son distintos al llamado "impuesto político", porque la naturaleza de dicho sistema y de las necesidades a cubrir son de carácter económico o social. Es por

(153).- "...a nuove finalità e nuove funzioni, corrispondono nuovi organismi pubblici, che pongo in resalto la diversa natura di tali funzioni e dei bisogni collettivi corrispondenti..." (A nuevas finalidades y nuevas funciones, corresponden nuevos organismos públicos que pongan de relieve la diferente naturaleza de tales funciones y de las necesidades colectivas correspondientes). Lo anterior es lo que justifica, según Morselli la existencia de los organismos descentralizados. ("El punto de vista teórico..." Op. cit. pág. 222).

ello que a estos recursos Morselli los denomina "impuesto para fiscal" (imposta parafiscale). (154)

3a.- A consecuencia de la duplicidad de sistemas financieros y de impuestos, (fiscales y parafiscales), ocasionada por el descentramiento institucional, considerado como "motivo financiero", se produce la ruptura del principio formal de la unidad del balance del Estado.

4a.- El tributo parafiscal (tributi parafiscali) atiene a la gran extensión de los fines públicos y de compromisos estatales, y sirve desde el punto de vista económico para satisfacer las necesidades de las masas más necesitadas de la población.

5a.- El tributo parafiscal tiene el carácter de imposición social y económica y además con "finalidad especial", basando su originalidad "... en la necesidad de dar participación en ciertas funciones y en los organismos a los cuales éstas son confiadas, a los miembros que tienen intereses comunes, económicos, morales y espirituales, excluyendo a los demás integrantes de la sociedad política general, para quienes el peso de la imposición sería un obstáculo insuperable..." . (155)

De lo anterior también se aprecia que Morselli considera la pertenencia a un grupo como la base o hecho imponible de lo que él llama "imposta parafiscale".

Creemos que para poder entender a fondo estas notas distintivas de las cargas parafiscales que señala el prestigioso tratadista italiano, es menester recurrir aunque sea brevemente al desarrollo histórico de los Estados liberal e intervencionista, ya que, como lo hemos precisado, fué bajo la influencia del último donde surgió la parafiscalidad.

(154).- Ibidem. pág. 219 y sigts. Concretamente el subtítulo - "Il punto storico critico di nascita della parafiscalita".
(155).- Ibidem Pp. 227-228.

En palabras de Fonrouge, el Estado Liberal "corresponde al período que puede extenderse hasta la primera guerra mundial dominada por la influencia de la escuela liberal inglesa, que cree en la superioridad de la iniciativa privada y reduce la acción del Estado al cumplimiento de las funciones más esenciales (defensa nacional, educación, justicia). Según esta concepción, las finanzas deben limitarse a cubrir los gastos públicos y a distribuir las cargas consiguientes en forma equitativa entre los habitantes del país..." (156).

Pensamos que es en esta etapa donde Morselli ubica al sistema financiero fundamental, propio del Estado y de los entes territoriales menores (provincias y municipios), cumpliendo funciones esencialmente políticas, mismas que se costeaban a través del "impuesto político".

Posteriormente, al evolucionar el Estado liberal y a consecuencia del desarrollo del capitalismo, se modificaron las condiciones económicas y sociales, particularmente al finalizar la primer guerra mundial, ya que "... a partir de ese momento los desequilibrios económicos y sociales, se acentúan y se observa que los "mecanismos naturales" de que hablaba el liberalismo, son insuficientes para hacer frente a nuevas exigencias, con lo cual el Estado se vió obligado a intervenir para evitar abusos y aplacar la inquietud social estimulada por la prédica extremista y el triunfo del comunismo en Rusia" (157).

En cuanto a las finanzas públicas, se observó un desarrollo progresivo en la imposición de las rentas y proliferaron los tributos con finalidades extrafiscales, como los derechos aduaneros proteccionistas ; todo ello para cubrir los gastos públicos. Sin embargo, quizá el renglón más crítico - fué el de los gastos de carácter social, tales como las pensiones por invalidez, el socorro a los desocupados, los subsidios familiares etc., provocando todo ello un gran déficit en el presupuesto estatal.

(156).- Der. Fin. Vol. I. Op. cit. pág. 19

(157).- Loc. cit.

Por ello, la intervención del Estado aumentó y se hizo necesaria, debilitando los objetivos y las funciones del Estado liberal y sustituyéndolos por otros más amplios y de contenido básicamente social.

La segunda guerra mundial, que provocó mayores desastres que la anterior, propició más aún la intervención estatal con nuevas modalidades en su actividad. Este período, conocido como "dirigismo" se caracteriza "...por un lado por la acción de un capitalismo poderoso, paralela a la acción de una clase obrera cada vez más homogénea desde el punto de vista social y político, y se afirma la "prosperidad social" como meta del Estado nuevo.

"El postulado de esta época, es enfocar los objetivos del Estado a realizar esa prosperidad social, ya que será la única forma de evitar transformaciones por medios violentos, según ejemplos reales de algunos países, será pues, una "revolución pacífica". (158)

Creemos que es en éstas últimas etapas, donde Morselli pensó que el impuesto político se vio limitado para satisfacer las nuevas y apremiantes necesidades a que se vio enfrentado el Estado intervencionista. Por ello, pues, según éste autor el Estado se vio precisado a recurrir a otros ingresos, que fueran acordes con la naturaleza de las necesidades de tipo social y económico que recién se habían presentado; tales ingresos se encontraron en los impuestos parafiscales.

(158).- Idem. Pp. 20-21. Morselli, por su parte, afirma. "E il --volere spiegare un ordine assolutamente nuovo di manifestazione delle ragioni tributarie, con l'occhio semplicemente della tecnica tributaria, puo significare un non volere vedere; cambiamenti profondi che si sono prodotti nella struttura e nella finalita e compiti dello stato a partire de la prima guerra mondiale e molto maggiormente dopo la segunda. E ora in corso una "rivoluzione sociale", che non puo non comprendere e involgere il risultato di nuove condizioni che hanno per conseguenze mutati indirizzi della finanza pubblica". (y el querer ver un orden absolutamente nuevo de manifestación de la razón tributaria, con el ojo simplemente de la técnica tributaria, puede significar un no querer ver los cambios profundos que si se han producido en la estructura, en la finalidad y tareas del estado a partir de la primera guerra mundial; mucho mayormente después de la segunda. Y ahora, en curso una revolución social que no puede comprender y envolver el resultado de nuevas condiciones que han cambiado por consecuencia las direcciones de la balanza de la finanza pública). "Il punto di vista...". Op. cit. páq. 227.

Consideramos que con las ideas antes expuestas acerca de las finanzas públicas de los Estados liberal, intervencionista y dirigista, es posible captar el contenido de las notas distintas fundamentales que el Profr. Morselli considera existen entre el "impuesto fiscal" y el "parafiscal".

Ahora bien, con relación a las diferencias planteadas por el referido autor, opinamos lo siguiente: En primer término, reiteramos que es inexacto hablar de dos clases de impuestos y por consiguiente de una duplicidad de tributos, por la sencilla razón de que no es posible que existan; pues de aceptar tal exigencia, cualquiera podría proponer una tercera categoría de impuestos, o de cualquier otra especie de tributo ya existente.

Por otra parte, aceptamos la existencia de los dos sistemas financieros que plantea Morselli, o sea, el fiscal, propio del Estado y de los entes territoriales menores, y el parafiscal enfocado únicamente a los organismos descentralizados. Sin embargo, lo que no aceptamos es la naturaleza que el autor asigna a las funciones de tales sistemas, puesto que como ciertamente afirma Fonrouge "... no puede aceptarse un distingo entre el tributo "político" y el tributo con preponderantes o exclusivas finalidades "sociales y económicas", porque se trata de una sola cosa. Lo socioeconómico está fusionado de tal manera con lo político, que es imposible separarlos..." (159).

En efecto, no podemos decir que las colectividades territoriales, esto es, el Estado, las entidades federativas y los municipios, realicen únicamente funciones de carácter o naturaleza política, puesto que sus cometidos van más allá, y máxime en la época actual en que el Estado ha incursionado en campos tan disímolos como el económico, cultural, deportivo y concretamente del bienestar social.

Por lo que se refiere a la naturaleza de las funciones que cumplen las entidades que forman parte del sistema financiero accesorio a que alude Morselli, consideramos que sí (159).- Acerca de la llamada... Op. cit. pág. 382.

son de naturaleza social y no política, ya que tal como lo podemos observar en los organismos descentralizados que se dedican a la atención de la seguridad social, su contenido únicamente es - do ése tipo y es precisamente lo que se ha dado en llamar "la parafiscalidad social".

Pero pretender encontrar la diferencia que existe entre el "tributo fiscal" y el parafiscal con base en la naturaleza de las funciones políticas o sociales que se satisfacen con unos y otros creemos que es un equívoco, puesto que la naturaleza jurídica de cualquier tributo no depende de las necesidades - que vaya a cubrir, sino de su hecho imponible o presupuesto de hecho y de su accertamiento.

El carácter eminentemente "social" de las funciones de los organismos descentralizados que se dediquen a proporcionar - seguridad social a las masas más necesitadas de la población sería una nota sobresaliente y distintiva de las cargas parafiscales, pero de ninguna manera es la base para asignar naturaleza parafiscal a dichos gravámenes.

Por ello pues, opinamos que el hecho imponible de las cargas parafiscales radica precisamente en la pertenencia a un grupo social determinado, unido por ciertos intereses comunes, que, como indica Morselli, hasta podrían ser morales y espirituales y no solo económicos.

Pero aún habiendo precisado el hecho imponible de las cargas parafiscales, creemos que no es suficiente para lograr - una cabal distinción entre dichos recursos y los tributos - -- (impuestos, tasas y contribuciones especiales), sino que es -- imprescindible poner de relieve en donde radican las notas distintivas existentes.

Para finalizar nuestro comentario personal sobre las ideas del Profr. Morselli, diremos que también estamos de acuerdo en considerar al descentramiento institucional como un motivo financiero, puesto que efectivamente provocó la ruptura del principio de unidad de caja del Estado, según lo apuntamos con oportunidad.

Por su parte, el maestro De La Garza, quién, según hemos visto, apoya la tesis de que las cargas parafiscales existen con naturaleza jurídica diferente a los tributos, esto es que poseen naturaleza parafiscal; considera como parafiscalidades a las siguientes figuras reguladas por diversas leyes de nuestro país:

A.- A las cuotas que deben aportar tanto patrones y trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social, así como los créditos por capitales constitutivos que únicamente cubren los patrones incumplidores a dicho instituto (160), de conformidad con la Ley del Seguro Social.

B.- A las cuotas que deben aportar los trabajadores afiliados al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), de acuerdo con la Ley del propio instituto.

C.- A las cuotas que cubren los miembros del ejército de nuestro país, al Instituto de Seguridad Social para las fuerzas Armadas Mexicanas, con base en la Ley del mismo instituto.

D.- A las cuotas de inscripción que tanto los socios de las cámaras de comercio como los de industria cubren anualmente a sus respectivas agrupaciones, de acuerdo con la Ley de Cámaras de Comercio y de las de Industria.

Respecto a las cuotas que tanto patrones como trabajadores cubren periódicamente al IMSS, así como los créditos que por concepto de capitales constitutivas deben cubrir los patrones que dejaron de pagar oportunamente sus cuotas y se presentó un riesgo por el que el Instituto haya tenido que atender a un trabajador o trabajadores, De La Garza concluye diciendo que no se trata de impuestos, ni de derechos o tasas, y menos de contribuciones especiales, es decir, no encuadran dentro de las figuras tributarias antes señaladas, aún cuando prentigiados tratadistas

(160).- Véase nota 8 de éste capítulo.

nacionales los asimilen a tales tributos (161).

En primer lugar, De La Garza afirma que es importante convenir en que la naturaleza jurídica que poseen tanto las cuotas como los créditos por capitales constitutivos antes descritos, es la misma, porque considera que en ambos casos se trata de una misma obligación, solo que con diversos momentos vistos del lado del patrón.

En efecto, ya hemos dicho que las cuotas son ciertas cantidades que periódicamente deben pagarse al IMSS, para cumplir con las obligaciones que la ley establece a cargo de los patrones y los trabajadores. Es decir, las cuotas las deben cubrir tanto patrones como trabajadores.

Sin embargo, la noción de las "cuotas" es distinta a la de "crédito por capital constitutivo" e inclusive, aún en esta última figura existe una distinción entre el "capital constitutivo" y el "crédito por capital constitutivo"; distinciones que es indispensable apuntar aún cuando sean diversos momentos de una misma obligación.

El seguro social en México está constituido a base de reservas, o sea, las cantidades que se han calculado para que el Instituto Mexicano del Seguro Social pueda afrontar las pensiones a que le obliga la ley; esto es lo que constituye la noción de capital constitutivo, o dicho en palabras de Moreno Padilla: "... es aquella suma de dinero que requiere cualquier institución aseguradora, para que pueda proporcionar con los dividendos que esa cantidad le rinda, una pensión a sus derechohabientes; en tanto que el crédito por el capital constitutivo

(161).- Tal es la opinión de Flores Zavala, quién los considera impuestos. Op. cit. págs.129 y sigts; de Jorge I. Aguilar quién las ubica en la figura de la contribución especial en "Las cuotas del Seguro Social", Revista de Investigación Fiscal núm. 32. Pp. 77-80, de Moreno Padilla, quién sostiene el mismo criterio en "El capital constitutivo como crédito Fiscal", Méx. 1970 PP. 11-33; de Acuirre Pangburn con semejante criterio Op. cit. pág. 242 y sigt.; del Profr. Carlos Cortés Figueroa, quién también afirma que son contribuciones especiales; op. cit. pág. 83 y sigts. y del maestro Margáin. Op. cit. pág. 131.
Como vemos forman mayoría los autores nacionales que conciben a las cuotas del seguro social como contribuciones especiales.

se establece de acuerdo con el Art. 48 (sic 84) de la Ley del Seguro Social, exigiendo a los patrones que han sido omisos en el cumplimiento de la ley, la suma de dinero cuyos réditos sirven para que el instituto cubra, en los casos concretos de la omisión, las pensiones y prestaciones a que legalmente haya lugar" (162) .

Así pues, De La Garza considera que la naturaleza jurídica de las cuotas que los patrones pagan al Instituto Mexicano del Seguro Social y los créditos por capitales constitutivos es la misma, puesto que se trata de una misma obligación, solo que en el primer caso se cumplió oportunamente y en el segundo no.

Los argumentos en que se apoya dicho autor para arribar a la conclusión de que tales figuras no son tributos, son los siguientes:

I.- En primer término, De la Garza aparta a las cuotas y a los créditos por capitales constitutivos de los derechos al decir "No consideramos que las cuotas del Seguro Social tengan el carácter de derechos, ni a la luz del anterior ni del --

(162).- Op. cit. pág. 78 El artículo 84 de la vigente ley del Seguro Social, describe la figura de los "créditos por capitales constitutivos" de la siguiente forma: "el patrón que estando obligado a asegurar a sus trabajadores contra riesgos de trabajo no lo hiciere, deberá enterar al Instituto, en caso de que ocurra el siniestro, los capitales constitutivos de las prestaciones en dinero y en especie, de conformidad con lo dispuesto en la presente Ley, sin perjuicio de que el Instituto otorgue desde luego las prestaciones a que haya lugar.
"La misma regla se observará cuando el patrón asegure a sus trabajadores en forma tal que se disminuyan las prestaciones a que los trabajadores asegurados o sus beneficiarios tuvieren derecho, limitándose los capitales constitutivos, en este caso, a la suma necesaria para completar las prestaciones correspondientes señaladas en la ley."

vigente C.F.F, en virtud de que los servicios que presta el " IMSS no los presta la administración activa del Estado, ni tienen tampoco el carácter de servicios administrativos, es decir, de servicios prestados por el Estado en su carácter de autoridad, en sus funciones propias de Derecho Público". (163)

II.- Después de analizar las tesis de jurisprudencia que nuestra Suprema Corte definió en 1972, con relación a las cuotas del Seguro Social y a los créditos por capitales constitutivos (164), el maestro De La Garza contundentemente establece las siguientes razones de distinción entre aquellas figuras y los tributos:

"A.- Son contribuciones de derecho público de origen gremial, pues efectivamente resultan de las relaciones de trabajo entre patrones y trabajadores.

'B.- Constituyen un salario solidarizado o socializado, con el carácter de cumplimiento de una prestación del patrón en bien del trabajador, cuando se trata de las cuotas y como consecuencia del deber de indemnizar a los trabajadores por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales cuando se trata de capitales constitutivos.

'C.- Tienen su fundamento legal en el Art. 123, fracciones XIV y XXIX de la constitución y como lo ha enfatizado la S.C.J.N. expresamente en relación con los capitales constitutivos, no tienen ninguna relación con el Art. 31, fracción IV, de la constitución que consigna la obligación de contribuir a los gastos públicos.

'D.- No rigen para las cuotas ni para los capitales constitutivos los requisitos de proporcionalidad y de equidad, los cuales son exclusivos de tributos.

(163).- Op. cit. pág. 358.

(164).- Dichas tesis pueden verse en el capítulo III de este trabajo, págs. 208 y 211 respectivamente.

'E.- No tienen por objeto proporcionar al Estado recursos para que satisfaga los gastos públicos, sino que tienen un fin consagrado en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado encargada de la prestación de un servicio público y en el caso de los capitales constitutivos, además de pagarse a esa persona jurídica tienen un destino específico a favor de los trabajadores y sus beneficiarios; en cambio, los tributos tienen por exigencia del Art. 31, fracción IV, de la constitución, el destino de satisfacer los gastos públicos. Eso es precisamente lo que debe entenderse cuando la S.C.J.N. habla de que tienen fines parafiscales, esto es, que son fines paralelos, pero no fiscales.

'F.- El carácter de aportaciones fiscales lo tienen, en su aspecto de pago, antes de la reforma del Art. 135, en 1944, y después, las cuotas tienen la misma naturaleza intrínseca, pero fueron investidas de carácter fiscal para efecto de hacer más fácil su cobro y de reforzar de esa manera la economía del IMSS.

'G.- La S.C.J.N. ha enfatizado que no tienen su origen en la fracción VII del Art. 73 constitucional, que es el precepto que otorga la soberanía tributaria para que el Congreso de la Unión establezca las contribuciones que sean necesarias para cubrir su presupuesto". (165)

En base a los anteriores razonamientos, con los cuales coincidimos plenamente, De La Garza concluye diciendo que el carácter o naturaleza jurídica verdadera de las cuotas y de los créditos por capitales constitutivos, es el de "contribuciones parafiscales" o "paratributarias". (Ver apéndice)

Respecto a las cuotas obligatorias del 8 por ciento que se les descuenta a los trabajadores al Servicio del Estado de su sueldo básico para ingresarlo al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, ISSSTE, - organismo público descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios, el mencionado autor también considera que por razones análogas a las que apuntó para las cuotas del IMSS y los créditos por capitales constitutivos, no tienen el carác-

ter de tributos, es decir no son impuestos, derechos ni contribuciones especiales, sino que se trata de obligaciones de Derecho Público, establecidos de manera unilateral por el Estado en favor de una persona distinta de éste y con un fin específico: la seguridad social, teniendo, por lo tanto, el carácter de contribuciones parafiscales. (Ver apéndice)

También compartimos el criterio anterior, solo que por nuestra parte ampliaremos el enfoque sobre tales cuotas en el siguiente capítulo, donde tendremos la oportunidad de estudiar la Ley del ISSSTE.

En cuanto a la seguridad social que se ha hecho extensiva a los miembros de las fuerzas armadas mexicanas el connotado tratadista considera que los beneficios de que disfrutaban los militares, por disposición de la Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, tales como: fondos de ahorro, seguro de vida, haberes de retiro, pensiones, pagos de defunción, seguro médico integral, hogar del militar retirado, etc.; son cubiertos de diversas maneras que establece la propia ley.

En efecto, por ejemplo tratándose del fondo de ahorro y del seguro de vida, por disposición de la ley sólo los militares de rango, generales, jefes y oficiales deben cubrir tales aportaciones o cuotas, ya que para el personal de tropa es el Estado el que sufraga sus aportaciones. Es decir, es una forma conjunta de cubrir dichas aportaciones entre Estado y miembros del ejército.

El monto de las cuotas que deben cubrir los generales, jefes y oficiales en servicio activo para el fondo de ahorro - equivale al 5% quincenal de su sueldo, y para el seguro de vida cantidades quincenales que fluctúan según el rango que tengan.

Pues bien, a tales cuotas que los generales, jefes y oficiales están obligados a cubrir para el fondo de ahorro y el seguro de vida, De la Garza también les niega naturaleza tributaria pues dice: "Estas obligaciones son de Derecho Público, establecidas por la ley en forma unilateral, del Banco Nacional del Ejército y la Armada. No vemos en esas aportaciones las características ni del

impuesto, ni del derecho, ni de la contribución especial. Las cantidades entregadas para el Fondo de Ahorro no se diferencian de los depósitos de ahorro sino por su carácter obligatorio. Las cuotas para el seguro de vida no se distinguen tampoco de las primas de seguros privadas sino por su carácter obligatorio de Derecho Público. Tienen carácter de contraprestación, pero es de carácter económico. No son productos o precios, porque la fuente de la obligación está en la Ley y no en la voluntad contractual. No son contribuciones especiales porque no implican la realización de una obra pública ni se trata de contribuciones por gasto. Son obligaciones de Derecho Público establecidas por la ley en forma unilateral, que en cuanto son irreductibles a las categorías tributarias, pasan a formar parte de las contribuciones parafiscales". (166).

Hacemos nuestro en su integridad el razonamiento anterior del maestro De la Garza, ya que, efectivamente, no es posible ubicar a las aportaciones que realizan los miembros del ejército señalados en la figura de ninguno de los tres tributos que ya hemos estudiado y visto sus características.

Finalmente, el autor que comentamos considera que las cuotas de inscripción que anualmente cubren los comerciantes e industriales del país a sus respectivas cámaras, tampoco tienen naturaleza jurídica tributaria, sino que, muy por el contrario, tienen naturaleza parafiscal o paratributaria.

Las Cámaras de Comercio y las de Industria, por disposición del artículo 1º de la Ley de Cámaras de Comercio y de las de Industria (167) son "Instituciones Públicas autónomas con personalidad jurídica". Las primeras se constituyen por comerciantes cualquiera que sean sus actividades específicas; y las segundas, por industriales de ramas afines o diversas, según el caso.

Por disposición del artículo 5º de la mencionada ley, --

(166).- *Ibidem* páq. 364.

(167).- Publicada en el Diario Oficial el 26 de Agosto de 1941, y entró en vigor al décimo día de su publicación.

"Todo comerciante o industrial cuyo capital manifestado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea de dos mil quinientos pesos en adelante, está obligado a inscribirse durante el mes de enero de cada año, o dentro del mes siguiente a la fecha de la iniciación de sus actividades, en el Registro Especial que se llevará en la Cámara correspondiente o en las delegaciones de dicha Cámara..."

'Los miembros de las cámaras tendrán el carácter de acti - vos afiliados o cooperadores, y los estatutos fijarán los derechos y obligaciones que correspondan a cada categoría.

'Por la inscripción en dicho registro las cámaras cobrarán una cuota anual que no será menor de ciento veinte pesos ni mayor del equivalente a diez veces el monto mensual del salario mínimo general de la zona correspondiente al área metropolitana del Distrito Federal. La cuota será fijada teniendo en cuenta la capacidad económica de la empresa que se registre y las bases que apruebe la secre taría, a propuesta de cada Cámara..."

Aquél comerciante o industrial que no se inscriba anual - mente al Registro, se hará acreedor de una multa hasta del doble de la cuota máxima de inscripción, que podrá duplicarse en caso de reincidencia. Por lo tanto, su pago es obligatorio, resultando esta obligatoriedad de la ley apuntada.

Los ingresos que producen las cuotas de inscripción aludidas se destinan a constituir y fomentar el patrimonio de la Cámara correspondiente, es decir, de organismos descentralizados con perso nalidad jurídica y patrimonio propios, distintos de los del Estado, en consecuencia, no tienen el carácter de ingresos públicos.

Dichas cuotas no pueden considerarse como drechos, porque los miembros de las Cámaras no reciben ningún servicio administrati vo del Estado. Tampoco pueden conceptuarse como impuestos, porque no se destinan a cubrir los gastos públicos ni los servicios genera les del Estado.

Tampoco puede decirse que las cuotas en cuestión sean productos (o precios), pues no surgen de negocios privados o de De-

recho Privado, sino que su fuente es la ley, son por lo tanto obligaciones ex-lege.

En base a los anteriores razonamientos, De La Garza concluye diciendo que el pago de las cuotas de inscripción por los comerciantes e industriales a sus cámaras constituye una obligación de Derecho Público parafiscal o paratributaria.

También coincidimos con éste último criterio del maestro De La Garza; sin embargo, a efecto de dejar en claro de manera personal las razones de distinción que existen entre las cargas parafiscales y los tributos tradicionales, sintéticamente diremos que son las siguientes:

1a. Comenzando por su fundamentación legal, las cargas parafiscales no se establecen por virtud del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana, ya que lo recaudado por los organismos beneficiarios no se destina a cubrir los gastos públicos, como ordena dicho dispositivo legal, en tratándose de los tributos.

2a. Tampoco se establecen las cargas parafiscales con base en el artículo 73 fracción VII de la Constitución, ya que éste dispositivo otorga soberanía tributaria para que el Congreso de la Unión establezca las contribuciones que sean necesarias a cubrir el presupuesto de la administración activa, más no de la delegada.

3a. Las cargas parafiscales tienen su fundamento legal en las siguientes disposiciones constitucionales:

a).- Las cuotas que se cubren al Instituto Mexicano del Seguro Social tanto por los patrones como por los trabajadores, y los créditos por capitales constitutivos, encuentran su apoyo en el artículo 123 apartado "A" fracciones XIV y XXIX.

b).- Las cuotas que cubren los trabajadores al servicio del Estado al ISSSTE, tienen su fundamento en lo dispuesto por el artículo 123 apartado "B" fracción XI.

c).- Las aportaciones que hemos tratado ya y que efectúan los miembros de las fuerzas armadas del país a través del Banco Nacional del Ejército y la Armada, lo hacen con base en el artículo 123 apartado "B" fracción XIII.

d).- Las aportaciones que efectúan los empresarios al Instituto para el Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT) tienen su fundamento en lo dispuesto por el artículo 123 apartado "A" fracción XII de nuestra Carta Magna.

Las anteriores aportaciones son lo que constituye lo que cierto sector de la doctrina ha dado en llamar la parafiscalidad social.

4a. En las cargas parafiscales no se observan los requisitos de proporcionalidad y equidad, pues no existe la proporción que se presenta en las tasas entre el servicio prestado y lo que se paga por éste; y además la tasa se cubre por una sola vez no así las cargas parafiscales.

Es decir, que muchas veces no se recibe ni siquiera un servicio por parte del organismo beneficiario de la carga parafiscal; sin embargo el afiliado está obligado a cubrirla; o a la inversa, en ocasiones el obligado cubre una cantidad mínima en comparación con los servicios que ha recibido.

5a. Las cargas parafiscales al tener una afectación extra-presupuestaria o extrafiscal muy específica, violan el principio de la "no afectación de los recursos", a diferencia de los tributos, los cuales, por disposición del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación es posible afectar los recursos, según lo señalamos, o sea, que las cargas parafiscales jamás ingresan al tesoro de la Nación, sino que tienen un destino diferente. (Ver apéndice).

6a.. La mayor parte de las figuras que nosotros consideramos cargas parafiscales en nuestra legislación, tienen un contenido básicamente social, ya que tienden a asegurar y ayudar a sectores de escasos recursos económicos, protegiendo a los agremiados afiliándolos a sus respectivos organismos (IMSS, ISSSTE, INFONAVIT, INSTITUTO

DE SEGURIDAD SOCIAL PARA LAS FUERZAS ARMADAS MEXICANAS).

7a. En base a la anterior nota distintiva, creemos que las cargas parafiscales se exigen a los afiliados a los organismos beneficiarios de tales gravámenes, y sólo a ellos, por lo tanto, consideramos dicha condición como indispensable para integrar su presupuesto de hecho.

8a.- Las cargas parafiscales no se pagan en contraprestación de un servicio público brindado por la administración pública, puesto que los organismos beneficiarios de cargas parafiscales no actúan con el carácter de autoridad como sucede en el caso de los derechos. Además, los servicios que generan derechos y una contraprestación del particular, los presta la administración activa.

9a.- No es posible conceptuar a las cargas parafiscales en ninguno de los tipos diversos de la contribución especial; es decir, no son contribuciones de mejora porque no existe ninguna obra pública realizada por el Estado; no son contribuciones por gasto, porque no se presenta ninguna actividad de tipo comercial o industrial que provoque un gasto al Estado, o un aumento del gasto público, pues ya vimos que lo recaudado por concepto de cargas parafiscales no sirve para financiar los gastos públicos.

Tampoco creemos que se trate de una contribución de Seguridad Social, que algún sector de la doctrina sudamericana y nacional que ya señalamos pretende ver en las cargas parafiscales, porque, insistimos, el criterio del beneficio no es generalizado, es decir, aplicable a todos los obligados al pago, pues en ocasiones ni los mismos trabajadores afiliados por ejemplo al IMSS o ISSSTE reciben el beneficio, y pagar por un expectativa de beneficio como piensan algunos autores en México (168) creemos que es inexacto para asimilarlos a una obligación de Derecho Público.

10a. Algunas cargas parafiscales, violan el principio de la universalidad del presupuesto, ya que según lo apuntamos, no todas están controladas por el Presupuesto General del Estado, como sucede

(168).- Véase Margain M., Emilio. Op. cit. Pp. 131-132.

con las cuotas que pagan los socios a sus cámaras de comercio e industria, o las aportaciones al INFONAVIT.

11a.- Finalmente, diremos que todas las cargas para_fiscales que hemos tratado se establecen en beneficio de una - persona jurídica distinta del Estado.

De otra parte, la única semejanza que encontramos - entre las cargas parafiscales en relación con los tributos, - radica en su obligatoriedad según ha quedado asentado.

Por lo anterior, pues, nos inclinamos a sostener plenamente la distinción que existe entre las cargas parafisca_les y los tributos tradicionales, (impuesto, tasa y contribu--ción especial) considerando a aquellas como figuras de natura_ leza no tributaria, o sea, al margen de los tributos.

4.- CLASIFICACION DE LAS CARGAS PARAFISCALES

La primera clasificación de las cargas parafiscales,- apareció en el inventario SCHUMAN, en Francia, en 1946, donde, - aceptamos, fue empleada también por primera vez la expresión pa-rafiscalidad (parafiscalité). En tal documento, se estableció - la siguiente clasificación:

1.- Imposiciones cuyo producto no figura en el presu- puesto.

2.- Imposiciones establecidas y recuperadas por otros organismos del Estado. (169)

Al comentar la anterior clasificación, Fonrouge expli- ca que "... el inventario de 1946 distribuía las contribuciones - en tres categorías a saber: 1) Tasas percibidas por las adminis-

(169).- Laferriere y Waline Op. cit. pag. 250.

traciones fiscales para ciertas reparticiones y establecimientos públicos; 2) Cargas sociales; 3) Cargas profesionales" (170)

Laferriere y Waline consideran que cuando las cargas parafiscales aparecieron en Francia, proliferaron nombres muy diversos, tales como: imposiciones adicionales, retenciones, contribuciones, cánones, cotizaciones etc.; sin embargo el nombre más común y que pronto se generalizó fué el de "Tasas Parafiscales".

De éstas tasas en febrero de 1950, se elaboró una clasificación más detallada que la contenida en el inventario Schuman, publicándose aquella en las "ESTADISTICAS Y ESTUDIOS FINANCIEROS" de dicho año, (171) y en donde aparece la siguiente división:

A.- TASAS PARAFISCALES DE ORDEN ECONOMICO

Quedando comprendidas en este renglón las siguientes -
cargas:

1.- Tasas destinadas a subvencionar algunas ramas de la producción, como las de fomento a la producción textil, las percibidas en provecho del fondo forestal nacional, del fondo nacional cinematográfico etc.

2.- Detracciones de amortizaciones técnicas, es decir, - provisiones incluídas en los decretos de precios destinados a -- permitir el reequipamiento de industrias básicas.

3.- Cánones de compensación previstas por los decretos de precios.

4.- Tasas en provecho del fondo nacional de proceso -- agrícola.

5.- Tasas destinadas al financiamiento de estudios e in- vestigaciones técnicas.

(170).- "Acerca de la llamada..." Op. cit. pag. 360. En otra de sus obras Fonrouge afirma que en el inventario Schuman, bajo el nombre de contribuciones parafiscales se incluyeron también los aportes con fines de seguridad social, contribuciones a cámaras - agrícolas y bolsas de comercio, al fondo forestal, al centro nacional de cinematografía etc. es decir, ingresos en favor de organismos descentralizados, con fines sociales y de regularización económica. (Derecho Financiero T. II Op. cit. pag. 815)

(171).- Laferriere y Waline Op. cit. pag. 251.

B.- TASAS PARAFISCALES DE NATURALEZA SOCIAL

En donde se incluyeron las diversas cotizaciones para la seguridad social, las tasas en provecho del presupuesto anexo a las prestaciones familiares agrícolas, las tasas en provecho -- del fondo nacional de la habitación y los cánones para el funcionamiento de centro de aprendizaje y de formación profesional.

C.- TASAS PARAFISCALES DESTINADAS A ASEGURAR EL FINANCIAMIENTO DE ORGANISMOS DIVERSOS.

Aquí se incluyeron las aportaciones a la caja nacional de literatos, a la oficina nacional interprofesional de cereales a la confederación nacional de plantadores de betabel y a otros organismos de Francia.

La anterior clasificación tuvo una gran importancia, -- pues según veremos, serviría de modelo o base para las clasificaciones posteriores que elaboraría la doctrina no solo de Francia, sino de otros países.

Efectivamente, a partir de la publicación de las Estadísticas y Estudios Financieros se presentaron varias clasificaciones sobre las cargas parafiscales.

En la doctrina francesa, Duverger, después de criticar las definiciones que figuraron en diversas leyes de su país sobre la parafiscalidad y que inclusive ya señalamos (172), considera que existen dos categorías de cargas parafiscales: las tasas parafiscales en sentido estricto y las cotizaciones sociales.

1a.- Las tasas parafiscales en sentido estricto corresponden a la noción jurídica de la parafiscalidad; es decir, están constituidas por los recursos que enumera la ley de Finanzas en una relación anexa. Esta relación no es más que una simple enu-

(172).- Véase cap. I Definición de la parafiscalidad.

ración de los organismos que tienen el derecho de percibir las -
tasas parafiscales indicando el texto legal que las creó, así co
mo su imposición.

Los organismos beneficiarios de las tasas parafiscales
en sentido estricto son muy variados, dependiendo de su activi-
dad y Duverger cita a los siguientes: (173)

a).- Los de formación profesional en diversas ramas -
(construcción, trabajos públicos, automóviles, etc.)

b).- De investigación técnica (fundición, curtido, --
combustibles, corporación del aceite etc.)

c).- Regulación de mercados (viticultura, corporación
de molineros, papel, cine, etc.)

d).- Estudio del mejoramiento de la calidad de la pro-
ducción (frutas y conservas).

e).- Radiodifusión y televisión francesa.

f).- Mejoras a la habitación.

g).- Asistencia y solidaridad.

2a.- Las cotizaciones sociales están constituidas esen-
cialmente por las cotizaciones que se cubren para financiar la -
seguridad social, tanto del regimen general, como de los regíme-
nes similares a través de las aseguradoras sociales; así como --
también para cubrir las "prestaciones familiares" y los acciden-
tes de trabajo.

La anterior clasificación de Duverger se basa, pues, -
en las correspondientes definiciones que sobre la parafiscalidad
jurídica y social, elaboró respectivamente dicho autor.

En la doctrina argentina, Manuel De Juano (174) ha - -
adoptado la clasificación que apareció en las ESTADISTICAS Y ES-
TUDIOS FINANCIEROS DE FRANCIA de 1950, ya que dicho autor consi-
dera que las cargas parafiscales son recursos que pueden agru--
parse según afinidades que varían conforme al tipo de legisla -

(173).- Op. cit. Pp. 93-94.

(174).- Véase "La Parafiscalidad". Op. cit. pag. 11.

ción y a las circunstancias de lugar y tiempo; sin embargo, él acepta que la clasificación francesa de 1950 se observa plenamente en la legislación argentina.

Así pues, De Juano manifiesta que al ser aplicable a la legislación argentina la clasificación francesa de 1950, reconoce que no obstante la división territorial de la República Argentina en los ámbitos nacional, provincial y municipal, en cada uno de ellos se pueden apreciar la existencia de los recursos parafiscales de que habla la clasificación francesa.

Por vía de ejemplo, el tratadista argentino en cita apunta los siguientes casos:

En el ámbito provincial, donde considera que los recursos parafiscales han proliferado bastante menciona la ordenanza "pro-viviendas" número 330/48, y la ordenanza de "reformas y mejoras del hospital municipal" 771/51 las cuales afectan con un gravámen de \$0.10 cada entrada que se pague a los cinematógrafos.

A nivel provincial, señala el decreto-ley número 4.896/56, por virtud del cual se aplican en forma obligatoria estampillas a cualquier certificado médico. Los recursos que se obtienen de tales estampillas integran fondos para los colegios médicos en el renglón de "subsidios y préstamos" y "fondo médico de solidaridad", que funcionan dependiendo de tales colegios de la primera y segunda circunscripción de la provincia de Santa Fé.

En el orden nacional, De Juano considera que el sobrecargo por docena de huevo de \$0.02 m/n destinado al "Fondo de Fomento Avícola" así como los gravámenes impuestos en los estrenos de películas, son auténticos recursos parafiscales, así como los que se destinan al "sostén de cajas" o instituciones específicamente enumeradas.

Con base a los ejemplos citados, Manuel De Juano acepta que la clasificación de las tasas parafiscales publicada en la Estadística y Estudios Financieros de 1950 en Francia, también funciona

en Argentina y por ello él la hace suya,

Fonrouge por su parte, a pesar de no reconocerles categoría jurídico-independiente a los "recursos parafiscales", clasifica tales contribuciones, aunque esto sea sólo "con fines didácticos", en tres categorías:

- a).- Contribuciones de carácter social.
- b).- Contribuciones de ordenación económica.
- c).- Contribuciones profesionales o sindicales (175).

A pesar de que éste tratadista argentino considera que es muy difícil realizar una clasificación de la parafiscalidad, por su diversidad de contribuciones, tal autor ha elaborado un estudio -- bastante amplio al respecto.

Por lo que toca a las contribuciones de carácter social, Fonrouge señala que "...esta categoría es la más homogénea, pues la seguridad social o previsión social, es un concepto universal y se financia, salvo variantes de detalle, mediante contribuciones de patronos y dependientes o de los interesados en el caso de profesionales liberales. Nadie discute ya que la materia ha excedido del ámbito de lo privado para ubicarse en el sector público y que constituye uno de los objetivos del Estado moderno, el Estado de bienestar (Welfare State)" (176).

En Argentina, a la seguridad social se le llama "régimen de previsión social", en el cual coexisten entes estatales y no estatales que colaboran en dicha función, estando estos últimos separados de la administración general y funcionando en dicho país un régimen nacional y los diversos regímenes provinciales.

El organismo encargado de conducir el sistema nacional de previsión social es un organismo "autárquico" llamado Instituto Nacional de Previsión Social, el cual administra todos los demás regímenes.

(175).- Fonrouge Giuliani C. "Acerca de la llamada..." Op. cit. pág. 362.

(176).- Loc. cit.

Del Instituto Nacional de Previsión Social, dependen unos organismos llamados "cajas", mismos que son entidades estatales auxiliares de aquél instituto en la previsión social y que gozan de individualidad orgánica y funcional, tienen personalidad jurídica y poseen autarquía administrativa y financiera.

Ahora bien, la previsión social en Argentina se financia mediante un doble aporte, patronal y obrero, con excepción de los siguientes regímenes: el del personal docente de la nación, el de los empresarios independientes y el de las profesiones liberales, los cuales son financiados con un solo aporte: el del afiliado.

Al participar en el financiamiento de la previsión social en Argentina, organismos estatales (Instituto Nacional de Previsión Social y sus Cajas Dependientes) y organismos no estatales como el Colegio de Abogados y su Caja de Previsión para Abogados; el Colegio de Escribanos y su Caja Notarial, ambos en la provincia de Buenos Aires; el Colegio de Médicos en la ciudad de Rosario en Santa Fé; la caja de previsión social de médicos bioquímicos y otras especialidades de la provincia de Córdoba; ello, aunado al sistema federal de ése país, hace aparecer complejo el sistema de la previsión social y su financiamiento al igual que en Uruguay. (177).

Por lo que hace a las contribuciones de ordenación económica, éstas según Fonrouge, se han establecido a consecuencia de la regulación que ha hecho el Estado en la actividad económica fomentando algunas industrias o desalentando otras.

Por tal razón, en Argentina se han creado diversos organismos como son las "juntas", "direcciones", "fondos", "comisiones" etc., que tienen el propósito de fomentar ciertas actividades o regular la economía, o bien, ambos fines combinados.

A esas entidades Fonrouge las califica como "personas públicas no estatales", con naturaleza similar a las "cajas" que mencionamos al hablar de las contribuciones de carácter social, pues - según éste autor "...todas cumplen cometidos de interés público y -

(177).- Ibidem pág. 363.

están separadas de la administración tradicional, con diversas modalidades de organización y funcionamiento, pero dotadas de personalidad jurídica propia -entes autónomos autárquicos- y muchas veces -de competencia (no potestad) tributaria" (178).

Pues bien, el connotado tratadista sudamericano reconoce que a favor de los organismos antes mencionados se han establecido contribuciones muy variadas, distinguiendo aquellas que se establecen con propósitos "de fomento", de las que se establecen con propósitos "de regulación" de determinada actividad económica.

Entre las contribuciones de fomento menciona las que se destinan al Fondo Nacional de las Artes, al Fondo de Fomento Cinematográfico (Instituto Nacional de Cinematografía), al Fondo para Tecnología Agropecuaria (Instituto de Tecnología Agropecuaria, INTA), Fondo para Vitivinicultura (Instituto Nacional de Vitivinicultura) y otros más.

Entre las contribuciones de regulación económica incluye a la Junta Nacional del Algodón, que se financia con un "gravámen móvil, fijado periódicamente hasta un 2 % del precio promedio oficial del año anterior, de la fibra de algodón"; a la Junta Nacional de Carnes, que recauda una contribución móvil de hasta el 2.5% del precio de venta del ganado, y otros gravámenes establecidos en favor de diversos organismos.

Por último en cuanto a las contribuciones profesionales o sindicales, que no tienen como propósito destinarse a la previsión social, sino que se refieren a la condición de afiliado y que son exigidos para obtener una especie de licencia o permiso para poder ejercer una profesión o algún otro trabajo, Fonrouge distingue dos tipos de aportes:

1º.- Las contribuciones que los profesionistas liberales aportan a sus agrupaciones.

(178).- Ibidem pág. 365.

2ª.- Las contribuciones que los trabajadores ingresan a sus Sindicatos, o Asociaciones Obreras semejantes (Uniones, Federaciones o Confederaciones),

Dentro del primer grupo de aportes cita como ejemplos -- las cuotas que los profesionales de la ingeniería y de las ciencias económicas deben pagar obligatoriamente a su consejo profesional respectivo por concepto de inscripción para ejercer la profesión, y un derecho anual fijado por cada consejo.

En la República argentina, la agremiación de ingenieros y economistas solo es obligatoria en el "Distrito Federal", ya que en las provincias no es indispensable, pues en éstas el régimen profesional es variado, siendo frecuente la colegiación de abogados, escribanos y médicos. Los afiliados a éstos colegios también deben pagar una cuota anual para entrar en el ejercicio de su profesión.

En cuanto a las contribuciones que los obreros pagan al sindicato al que pertenecen, y que conforme a las leyes argentinas tienen reconocida personería jurídica, tales asociaciones obreras pueden celebrar convenios colectivos de trabajo, los cuales, una vez aprobados, pasan a ser obligatorios para todos los obreros o empleados que se dediquen a la misma actividad, estén o no afiliados, y en base a dichos convenios se pueden fijar contribuciones para todos. (179).

Nosotros opinamos que las contribuciones que los obreros aportan a sus organizaciones sindicales no derivan de la ley como -- considera Fonrouge y el maestro De la Garza en México, pues como -- ya lo dijimos en su oportunidad, tales contribuciones tienen su -- fuente en los estatutos que rigen el funcionamiento de aquellas agrupaciones, esto es, en el acuerdo de voluntades que les dió naci-

(179).- A las asociaciones obreras de Argentina, tales como sindicatos, uniones o federaciones, Fonrouge los considera como personas -- jurídicas de Derecho Público y no Privado, ya que, según él, disponen de poderes y cumplen cometidos que encuadran en los fines del Estado Moderno. Son pues, personas públicas no estatutos (Op. cit. pág. 368).

miento.

Por ello, rechazamos que tales aportaciones puedan constituir una "contribución especial" o una carga parafiscal.

El analizar superficialmente todas y cada una de las distintas especies de gravámenes que clasifica la doctrina argentina, a efecto de decidir si constituyen o pueden dar lugar a cargas parafiscales, sería un trabajo irrelevante y poco confiable, y hacerlo a fondo y con la amplitud que requiere, rebasa los objetivos de nuestro tema, el cual como reza su título solamente se limita a analizar precisamente "las cargas parafiscales en la legislación mexicana"; por lo tanto, nos abstenemos de ahondar sobre la naturaleza jurídica de los organismos perceptores de tales gravámenes y de éstos en sí.

En la anterior clasificación que con fines didácticos expone Fonrouge, también se puede observar gran influencia de la que se incluyó en la Estadística y Estudios Financieros de Francia de 1950 que ya estudiamos.

En la doctrina española, Adolfo Carretero Pérez también se ha ocupado de la clasificación que estamos tratando, tomando en cuenta las diversas leyes de España que han regulado la parafiscalidad, desde los primeros intentos por someterla al principio de legalidad del que se apartó cuando surgió.

Este autor explica que, "...en la actualidad desde un punto de vista formal hay 3 clases de tributos parafiscales:

'1.- Los tributos creados por norma inferior a la ley y - que se convalidaron por sus correspondientes decretos (parafiscalidad sometida a la Ley de 26 de diciembre de 1958).

'2.- Los tributos parafiscales creados por ley formal y - convalidados por los decretos de ejecución de la ley de 11 de junio de 1964.

'3.- Los tributos parafiscales excluidos de la revisión -

de la legalidad. Son los incluidos como excepción en el artículo 2 de la ley del 26 de diciembre de 1958: la parafiscalidad social, -- sindical y arancelaria." (180).

La clasificación anterior, realmente es irrelevante, pues to que solo se limita a indicar los "tributos parafiscales que se - sometieron al principio de legalidad y los que quedaron excluidos - de tal principio, pero sin especificar concretamente cuáles son - - esos tributos, como lo han hecho las clasificaciones que ya tratamos.

Basándose en el régimen de gestión de los "tributos parafiscales" en España, Carretero Pérez ha establecido esta otra clasificación:

a).- Tributos Parafiscales Genéricos, que son aquéllos - que la Junta de Tasas y Exacciones Parafiscales determina en su - - aplicación.

b).- Tributos Parafiscales Específicos, que son los que - se destinan a atender de manera concreta los fines establecidos en la ley y,

c).- Mixtos, cuando participan de ambos caracteres.

Tampoco nos parece interesante la clasificación expuesta porque no se indica cuáles son dichos tributos, y, además, creemos que es innecesaria, ya que según lo hemos reconocido oportunamente, una de las características principales de la parafiscalidad es precisamente la afectación del gravamen a un fin específico y concretamente determinado en el texto legal que los crea; por lo tanto, no tiene sentido hablar de "tributos parafiscales específicos", -- porque sería un tanto redundante y se propiciaría mayor confusión al respecto.

Una última clasificación que señala Carretero Pérez la - elaboró tomando en cuenta el hecho imponible de los tributos parafis

(180).- Op. cit. Pp. 371-372. Nótese que este autor clasifica los tributos parafiscales, esto obedece a la naturaleza tributaria que reconoco a dichos gravámenes, según lo hemos tratado.

cales, los cuales, según él, desde este punto de vista se dividen en: Tributos Parafiscales Judiciales y Administrativos, siendo los primeros los que se cobran o recaudan a consecuencia de la actuación de organismos judiciales; y los segundos, los que se pagan por la actividad administrativa.

Creemos que todavía es más confusa esta clasificación que las anteriores, ya que las "costas" que se tienen que pagar en un -- proceso judicial en España (igual que en Italia) por diversos conceptos, constituyen la figura de la tasa o derecho más no de una carga parafiscal, máxime cuando el propio tratadista dice que "El organismo que actualmente percibe estos fondos, es el ministerio de hacienda, el cual los hace ingresar al presupuesto con la consiguiente desaparición de la parafiscalidad en esta materia o aspecto" (181).

Por esa contradicción y confusión pues, no aceptamos tampoco dicha clasificación.

Vicente Torres López, por su parte, en realidad no establece ninguna clasificación doctrinaria de los que él también denomina "tributos parafiscales"; sin embargo, presenta una relación amplia y detallada, pudieramos decir una especie de clasificación práctica de tales tributos, con base en los "Departamentos Ministeriales perceptores de tasas y exacciones parafiscales que legalmente se encuentran en vigor en España" (182).

Consideramos que no tiene caso presentar toda la relación amplia y detallada de los Departamentos Ministeriales que perciben gravámenes parafiscales y que indica Torres López, simplemente citaremos algunos ejemplos para tener una idea general de los conceptos por los cuales se cobran "tasas y exacciones parafiscales" en España.

a).- La Secretaría General del Movimiento percibe, entre otros, el "cánon" para la propaganda genérica del aceite de oliva español, convalidado por decreto 306/1960 de 21 de febrero de 1960. --

(181).- Loc. cit.

(182).- Op. cit. pág. 2159.

Tal secretaría percibe además la "exacción" sobre la producción del alcohol; regulada por decreto 4232/1964 del 17 de diciembre de 1964.

b).- La presidencia del gobierno percibe la "tasa" del boletín oficial del Estado, convalidada por decreto 1801/1959 del 15 de octubre de 1960.

c).- El Ministerio de Asuntos Exteriores percibe los "derechos" de la Oficina de Interpretación de Lenguas, regulada por decreto de 4228/1964 del 17 de diciembre de 1964.

Así pues, observamos que los diversos departamentos y ministerios de España perciben cánones, derechos, tasas y exacciones parafiscales muy disímolas, con lo cual se propicia la complejidad de la terminología que priva sobre la parafiscalidad según lo apuntamos en el título "diversas denominaciones" del capítulo anterior.

En la doctrina mexicana, que ya dijimos es muy escasa sobre la parafiscalidad, no se ha elaborado ninguna clasificación de las cargas parafiscales; sin embargo, tomando en cuenta las diversas figuras que el maestro De La Garza considera como tales, que ya tratamos (183), y que, inclusive, nosotros aceptamos, creemos que casi todas esas figuras encuadran dentro de las cargas parafiscales de carácter social, es decir, pertenecen a la llamada "parafiscalidad social", con excepción de las cuotas que pagan los socios a las Cámaras de Comercio y de Industria que más bien quedaría comprendida en lo que algunos autores han llamado "parafiscalidad gremial" y que son parecidas a las cuotas que pagan los profesionistas de Argentina, como son los abogados, a sus respectivos Colegios para poder ejercer la profesión, con la diferencia de que en nuestro país tales obligaciones si resultan de la ley, que es precisamente la de Cámara de Comercio y de las de Industria.

Concluyendo, diremos que dadas las múltiples clasificaciones que se han elaborado sobre las cargas parafiscales y que, por las razones del tipo de legislación y diversidad de criterios varían

(183).- Véanse pág. 135 y sigts. de éste capítulo.

notablemente, nosotros aceptamos como la clasificación más acertada la que apareció en Francia en 1950 en las Estadísticas y Estudios Financieros, ya que efectivamente en cualquier país de los que hemos visto han regulado a la parafiscalidad, se observan cargas parafiscales de orden económico; de carácter social y destinadas a financiar organismos diversos, aunque claro, con ciertas diferencias de terminología y criterio.

En nuestro país creemos que la clasificación que resultaría adecuada a las figuras que tanto la doctrina que se ha ocupado de la parafiscalidad reconoce como cargas parafiscales, así como nosotros, sería la siguiente: Cargas Parafiscales de Naturaleza Social, que son aquellas que se destinan al financiamiento de la seguridad social; y cargas parafiscales de carácter gremial, que son las que se destinan a un determinado gremio, a fin de que éste permita a sus miembros el ejercicio de un determinado trabajo ya sea comercial o industrial; siendo muy raros éstos casos y mucho más frecuentes aquellos.

CAPITULO III.

LAS CARGAS PARAFISCALES EN LA LEGISLACION MEXICANA.

SUMARIO.- 1.- JUSTIFICACION DE SU COBRO. 2.- --
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. 3.- LEY DEL SE
GURO SOCIAL. 4.- LEY DEL INFONAVIT. 5.- LEY --
DEL INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIA--
LES DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO. 6.- LEY -
DEL INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL PARA LAS -
FUERZAS ARMADAS MEXICANAS. 7.- OTRAS LEYES. -
8.- JURISPRUDENCIA.

1.- JUSTIFICACION DE SU COBRO.

Ya hemos anticipado que uno de los problemas para estudiar la parafiscalidad es el relativo a la escasa bibliografía sobre este tema, principalmente nacional, y en menor grado extranjera. Este problema se agudiza más en el presente punto de la justificación del cobro de las cargas parafiscales.

Con ésta limitación pues, aportaremos los criterios que la doctrina ha elaborado al respecto, así como las opiniones de algunos tribunales que también se han ocupado del tema.

En Argentina, según quedó asentado en el capítulo anterior, participan en el financiamiento del "régimen de previsión social" organismos estatales y no estatales, jugando un papel importante dentro de los primeros las entidades llamadas "cajas".

Pues bien, la Corte Suprema de Justicia de la Nación de la Argentina, al interpretar las contribuciones que ingresan a las cajas de previsión social, considera que tales gravámenes deben reunir los siguientes requisitos de orden constitucional: "...a).- que entre los beneficiados del régimen y los obligados a contribuir medie una relación jurídica justificante, o bien, b).- que estos últimos obtengan un beneficio concreto, específico y diferenciado, distinto del interés común en el bienestar de un sector determinado de la población. Y con respecto a la primera condición, ha señalado que los aportes jubilatorios tienen su justificación en principios solidarios de carácter gremial entre quienes practican una misma profesión, aunque el aporte se requiera a quienes no están en condiciones de jubilarse o a quienes, por estar ya jubilados, no les significa beneficio alguno y aún a aquellas personas que no están en relación típica de dependencia y hasta sin vínculo jurídico permanente con profesionales de cualquier especie..." (1)

Vemos así que los aportes jubilatorios, que son típicas contribuciones de carácter social o de la parafiscalidad social, en nuestro concepto, hayan su justificación en principios de solidaridad que deben existir entre personas que tienen intereses comunes

(1).- Fonrouge, G. C. M. "Acerca de la llamada..." Op.cit. pág. 364.

(por practicar una misma profesión), observando en este sentido - gran semejanza con las ideas del Profr. Morselli que tratamos en el capítulo anterior al ocuparnos de la "Corriente que sostiene la existencia de la parafiscalidad" (2).

Sin embargo, tal parece que la Corte Argentina establece, en caso de que no se cumpla esa justificación, una alternativa más, esto es, que los obligados al pago reciban un "beneficio específico" distinto al del interés común. (3).

Debemos reconocer aquí que a pesar de que como es de suponerse existen varias contribuciones de carácter social o que sirven para financiar el régimen de previsión social de Argentina, la Corte Suprema de Justicia de éste país sólo menciona a una categoría, a los aportes jubilatorios.

En nuestro país, por lo que respecta al pago de las cuotas obrero-patronales que se cubren al Instituto Mexicano del Seguro Social y que constituyen quizá la figura más importante de la parafiscalidad social aquí, el Profr. Javier Moreno Padilla, al comentar el artículo 267 de la vigente Ley del Seguro Social que atribuye carácter fiscal al pago de dichas cuotas, ha escrito que "Los antecedentes que justificaron la reforma del artículo 135 del 4 de noviembre de 1944, fueron en el sentido de calificar las cuotas obreropatronales con carácter fiscal, por lo dilatado y antieconómico que resultaba al Instituto tramitar en los tribunales los títulos ejecutivos. No obstante esta situación y que el origen fiscal de las cuotas tuvo un carácter pragmático, la evolución misma del Derecho Fiscal ha llevado a incluir estas cotizaciones con el carácter de contribuciones de seguridad social para beneficio de los trabajadores; sin embargo, la tendencia es la de pagar cuotas de seguridad social en cargas impositivas, POR LA SOLIDARIDAD SOCIAL DE TODOS LOS MEXICANOS". (4)

(2).- Ver pág. 61 y sigts.

(3).- Esto ha inclinado a algunos autores (entre ellos al propio -- Fonrouge) a opinar que en todo caso se dan los requisitos de la -- contribución especial; es decir, que los aportes jubilatorios caen dentro de esa figura.

(4). Nueva Ley del Seguro Social comentada, 5a. edición. Editorial Trillas. México, 1978. Pág. 163. Lo subrayado y las Mayúsculas son nuestras.

Debemos destacar del comentario anterior que Moreno Padilla encuadra en primer término a las cuotas obreropatronales en las contribuciones de seguridad social, las cuales según lo apuntamos - cuando tratamos la clasificación de las cargas parafiscales, son -- las de mayor significación.

Por otra parte, dicho autor reitera que, efectivamente, el carácter de "fiscal" que tienen las cuotas es únicamente en su aspecto de pago, más no por su naturaleza jurídica, según lo hemos ro conocido también en su oportunidad.

Acorde con la opinión de Moreno Padilla, en el sentido de que la justificación del pago de las llamadas contribuciones de seguridad social de un determinado núcleo o agrupación es la del maestro Euquerio Guerrero, quien afirma: "Debemos destacar que un --- principio fundamental dentro de nuestro régimen de la Seguridad Social es el de la solidaridad o sea que se contempla a los patronos como integrantes de una clase y a los trabajadores formando parte - de un sector determinado, sin destacar características individuales de un patrón o de un trabajador, de tal modo que quizá el patrón pague primas por riesgos profesionales que nunca ocurran en su empresa; pero sí, en otras negociaciones y que un obrero que cotice por enfermedades naturales que no sufra él ni su familia, pero sí otros obreros, o sea que se trate de crear una conciencia colectiva de ayuda recíproca". (5)

Veamos ahora cuales son las consideraciones que han tomado en cuenta algunas autoridades fiscales de México, para justificar el cobro de las cuotas obreropatronales que se cubren al IMSS, y que nosotros consideramos auténticas cargas parafiscales.

El razonamiento que han empleado las diversas autoridades dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al analizar la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales, y que es lo que a su criterio justifica su cobro, ha sido el mismo en sus

(5).- "Manual de Derecho del Trabajo". Octava edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1976. Pág. 535.

resoluciones que han decidido las inconformidades que los particulares (patrones) les han presentado.

Uno de esos razonamientos, es el siguiente: "Del estudio realizado al acta de auditoría, escrito de inconformidad y pruebas aportadas por la causante se observa y concluye lo siguiente:

'En relación a las cuotas obrero patronales pagadas al -- Instituto Mexicano del Seguro Social, deducidas por la causante, y que son a cargo de sus empleados se concluye lo siguiente:

'Las cuotas obrero-patronales cubiertas al Instituto Mexicano del Seguro Social constituyen verdaderas contribuciones o tributos desde el punto de vista de su naturaleza jurídica como del -- destino de su administración, encontrando su fundamento legal, tanto en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como en las Leyes Fiscales vigentes y la Ley del Seguro Social, por las siguientes consideraciones:

'Las aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social son contribuciones por servicios de Previsión Social por cuanto que el Estado las impone con el carácter de obligatorias a los particulares a través de la Ley de Ingresos de la Federación y la Ley del Seguro Social.

'En efecto, la Ley de Ingresos de la Federación para los ejercicios de 1974 y 1975 en su artículo 10. fracción XVI considera a las cuotas obrero-patronales como impuestos al incluirlas dentro de ése renglón, y la Ley del Seguro Social en su artículo 267 establece que: "El pago de las cuotas, los recargos y los capitales -- constitutivos tienen el carácter de fiscal", o sea, que dada su naturaleza de aportaciones fiscales puede exigirse su cobro mediante el procedimiento económico-coactivo. (Ver apéndice)

'Asimismo, cabe aclarar que tales aportaciones se destinan a satisfacer el presupuesto de un organismo descentralizado y -- que la satisfacción oportuna de dicho presupuesto, tiene como finalidad la prestación eficiente y adecuada de los servicios de Previsión Social que el Instituto otorga a sus asegurados, mediando para

esto, el interés general de la colectividad de que así sea. Si el artículo 31 de nuestra Carta Magna, establece como obligación de -- los mexicanos en su fracción IV, la de contribuir para los gastos -- públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las -- leyes y en virtud de que la Ley del Seguro Social establece como u -- na obligación el pago de dichas cuotas, cubriéndose en forma propor -- cional entre el trabajador y el patrón de la manera que ésta misma ley dispone, se concluye que la naturaleza de dichas cuotas es la -- de ser una contribución a cargo de quienes deben cubrirlas, encon -- trando, en consecuencia su fundamento legal, en la disposición cong -- titucional citada."

La autoridad fiscal responsable de la resolución, conclu -- ye de la siguiente forma:

'Por lo anteriormente expuesto, y toda vez que como ha -- quedado demostrado, las cuotas al Seguro Social son contribuciones a cargo tanto del patrón, como de los trabajadores y en virtud de -- que el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en su fracción I establece claramente, que no serán deducibles los pa -- gos por contribuciones que originalmente correspondan a terceros -- respecto de la causante, procede rechazar la deducción por la canti -- dad de \$2'063,001.79 que por este concepto efectuó, con fundamento en la disposición supra-citada." (6)

Vemos pues que la anterior resolución atribuye a las -- cuotas obrero-patronales las siguientes características:

- 1.- Que su naturaleza jurídica es la de los tributos.
- 2.- Que tienen su fundamento en el artículo 31 fracción -- IV de la Constitución General de la República.
- 3.- Que son contribuciones que se pagan por servicios de -- previsión social.

(6).- Nos abstenemos de proporcionar el número de expediente y el -- nombre del causante en concreto, por falta de autorización para e -- llo; sin embargo, dicha resolución data del año de 1976.

4.- Que tienen el carácter de obligatorias, porque se exigen a virtud de la Ley de Ingresos de la Federación y la Ley del Seguro Social.

5.- Que tienen el carácter de fiscales porque así lo sanciona el artículo 267 de la Ley del Seguro Social.

6.- Que son impuestos porque la Ley de Ingresos de la Federación así las conceptúa (Ver apéndice) y,

7.- Que los requisitos de proporcionalidad y equidad, también se observan en el pago de dichas cuotas.

De ésta manera, observamos que la Dirección General de Administración Fiscal, justifica el cobro de las cuotas del Seguro Social, lisa y llanamente porque las considera auténticos tributos, e inclusive, las acepta como impuestos.

No estamos de acuerdo con los razonamientos que apuntamos de la referida autoridad fiscal, porque no compartimos el criterio sobre la naturaleza jurídica que asigna a las cuotas obrero-patronales por las razones que ya hemos emitido y porque, además, tales consideraciones contrarían el criterio que sobre el particular ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, según lo veremos más adelante al estudiar la jurisprudencia de nuestro más alto tribunal.

Por nuestra parte, consideramos que el cobro de las cargas parafiscales se justifica de la siguiente manera:

a).- Desde el punto de vista de los obligados a su pago, - de los sujetos pasivos, se justifica fundamentalmente por la SOLIDARIDAD que existe entre todas las personas que forman parte de una determinada agrupación. Este principio, creemos que no solo es aplicable a todas las especies de cargas parafiscales que constituyen la parafiscalidad social, es decir, a aquellas que se destinan a financiar la seguridad social, como es el caso de las cuotas que cobra el IMSS, sino también a aquellos que tienen otros objetivos. (7)

(7).- Como las cuotas de inscripción que cubren los socios a su Cámara de Comercio o de Industria por razones solidarias, y que se destinan a fomentar el patrimonio de la correspondiente Cámara.

Por otra parte, creemos que también se justifica su cobro a los obligados al pago en razón de los servicios sociales de que pueden disfrutar, con los consecuentes beneficios que tienen derecho a recibir.

b).- Desde el punto de vista de los organismos perceptores de cargas parafiscales, consideramos que el cobro se justifica en primer término porque tales contribuciones (cuotas del Seguro Social, cuotas del Infonavit, cuotas al ISSSTE, cuotas al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas y cuotas a las Cámaras de Comercio e Industria) están previstas en la correspondiente ley que autoriza su cobro. En segundo lugar, por los Servicios asistenciales o beneficios que deben prestar y garantizar de manera efectiva, los organismos beneficiarios de esas cuotas a sus derecho-habientes o agremiados, y que son derivadas de las obligaciones que la Constitución Política, impone al Estado Mexicano para otorgar la seguridad social a la clase trabajadora.

Nosotros, pues, contemplamos la justificación del cobro de las cargas parafiscales desde dos ángulos, en el primero coincidimos con la opinión de la doctrina que sostiene la tesis de que el pago de las llamadas "contribuciones de seguridad social" radica en vínculos de solidaridad (8); y en el segundo apreciamos el cobro desde el punto de vista de los organismos beneficiarios, es decir, de los sujetos activos de esos gravámenes; con lo cual creemos que se explica de manera completa dicha justificación.

2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Nuestro Código Fiscal de la Federación vigente en México, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 19 de enero de 1967 y que entró en vigor el 1° de abril del mismo año, regula precisamente los ingresos fiscales, es decir, los recursos que van

(8).- En México, creemos que también el maestro De La Garza justifica el cobro de las que él llama "parafiscalidades" por razones de solidaridad, cuando dice que las cuotas del Seguro Social "constituyen un salario solidarizado o socializado..." (op. cit. pág. 362). Similar opinión sostiene en Italia Carlo Lega, al hablar del "contributo 'asegurativo'" que es similar a la cuota anterior, explicando que se trata de un salario solidarizado o socializado de retribución". (Op. cit. pág. 157 y sigts.).

a dar al fisco para que con ellos pueda financiar los gastos públicos y que son: los impuestos, los derechos, los productos y los aprovechamientos.

Ya en los capítulos anteriores nos hemos ocupado del estudio de esos ingresos fiscales (9), y manifestamos que los impuestos y los derechos son auténticos tributos, no así los productos y los aprovechamientos por no reunir las mismas características que reconocimos en los tributos.

La única característica en común que poseen las cuatro figuras que regula el Código Fiscal de la Federación es su destino, ya que todas ingresan al fisco para sufragar los gastos públicos.

Sin embargo, las figuras que nosotros reconocemos como cargas parafiscales ni son tributos, ni son gravámenes que se ingresan al fisco y mucho menos se destinan a financiar los gastos públicos; sino que por su naturaleza jurídica y característica que ya hemos -- apuntado están precisamente al margen de los ingresos fiscales aludidos y de los tributos que también ya tratamos; por ello, se les ha denominado con acierto, "cargas parafiscales o paratributarias".

En consecuencia, al no regular el Código Fiscal Federal vigente ningún ingreso o carga que tenga naturaleza parafiscal; es innecesario el estudio del referido ordenamiento legal. (Ver apéndice)

3.- LEY DEL SEGURO SOCIAL.

La vigente Ley del Seguro Social, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 12 de marzo de 1973 y que entró en vigor en toda la República el 1° de abril del mismo año, consta de 284 artículos, de los cuales sólo mencionaremos los más importantes y que tengan relación, desde luego, con las cargas parafiscales que son nuestro objetivo central.

Esta ley creemos que es de las más importantes porque con

(9).- Ver págs. 92 y sigts. de este trabajo.

base en ella se regula el Instituto Mexicano del Seguro Social, -- que presta los servicios asistenciales a una mayor cantidad de de chohabitantes que ningún otro organismo de su tipo; y además, sirve de fundamento para recaudar las contribuciones que servirán para sa tisfacer las necesidades que le imponga su presupuesto.

De acuerdo con el artículo 2º de la mencionada ley, "La seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de -- subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo."

Este precepto tiene su antecedente en los artículos 22 y 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, aprobada y proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948, los cuales a su vez se inspiraron en la "Ley de Seguridad Social" de Estados Unidos de 1935 y en la Ley Neozelandesa de 1938. (10)

El artículo 22 de la citada Declaración Universal de los Derechos Humanos establece que "toda persona como miembro de la so ciedad, tiene derecho a la seguridad social y a obtener mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y de los recursos de cada Estado, la satisfacción - de los derechos económicos, sociales y culturales indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad." (11)

Por su parte el artículo 25 del mismo ordenamiento invoca do, en lo esencial, dispone que todo individuo tiene derecho a -- "...un nivel de vida adecuado que les asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene, asimismo, derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, viudez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes a su volun tad. La maternidad y la infancia tienen derecho a cuidados y asis-

(10).- Vease Equerio Guerrero. Op. cit. pág. 537.

(11).- Loc. cit.

tencia especiales. Todos los niños nacidos de matrimonio o fuera de matrimonio, tienen derecho a igual protección social". (12)

Al ser un derecho de la persona disfrutar de los beneficios de la seguridad social, el Estado mexicano se ha preocupado por regular desde la Constitución Política de 1917, en su artículo 123, apartado "A", fracción XXIX, los seguros antes mencionados y lo que es más importante, establecer un sistema de seguridad social integral.

En México el instrumento básico de la seguridad social es el Seguro Social, el cual se ha establecido como un servicio público de carácter nacional, según lo dispone el artículo 4º de la Ley bajo estudio; y se ha encomendado la organización y administración de ese servicio al organismo público descentralizado con personalidad y patrimonio propios llamado "Instituto Mexicano del Seguro Social", el cual es considerado como un ente fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos. (artículo 268)

En éste orden de ideas, en México la realización de la seguridad social solamente se encarga a entidades y dependencias públicas ya sea de carácter federal o local, pero no participan en dicha función entidades privadas.

Moreno Padilla, describe concretamente cuáles son los organismos encargados de prestar los servicios de seguridad social en -- nuestro país al decir, "... aparte del Instituto Mexicano del Seguro Social son: el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los -- Trabajadores, la Dirección de Pensiones Militares, las dependencias respectivas que tienen autonomía en estos servicios (clínicas para -- los trabajadores bancarios, petroleros, ferrocarrileros, etc.), así como las direcciones que se encargan de prestar servicios de seguridad social a los trabajadores que laboran en las oficinas gubernamentales locales de la mayor parte de los Estados de la República. La

(12).- Moreno Padilla, Javier. Ley del Seguro Social comentada. Op. cit. pág. 33.

Secretaría de Salubridad otorga asistencia exclusivamente a los indigentes, pero no presta servicios de seguridad social".(13)

Creemos que dicho autor, omitió mencionar al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, como ente que también participa de manera efectiva, en la realización de la seguridad social en su área correspondiente.

Con las ideas expuestas anteriormente, consideramos que -- aunque sea superficialmente, ya tenemos una idea de la seguridad social y de sus objetivos, enfoquemos ahora nuestro estudio a su instrumento básico que, como ya se dijo, es precisamente el Seguro Social regulado por la ley que nos ocupa.

El Seguro Social comprende dos tipos de regímenes, el obligatorio y el voluntario. El primero de ellos comprende los siguientes seguros:

I.- Riegos de Trabajo.

II.- Enfermedades y maternidad.

III.- Invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada, muerte
y,

IV.- Guarderías para hijos de aseguradas.

En los artículos 12 y 13 de la ley en estudio se mencionan como sujetos de aseguramiento en el régimen obligatorio del Seguro Social los siguientes:

"I.- Las personas que se encuentran vinculadas a otras por una relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón y aun cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de impuestos o derechos;

II.- Los miembros de sociedades cooperativas de producción y de administración obreras o mixtas; y

(13).- Ibidem pág. 34.

III.- Los ejidatarios, comuneros, colonos y pequeños propietarios organizados en grupo solidario, sociedad local o unión de crédito, comprendidos en la ley de Crédito Agrícola.

"Igualmente son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio:

I.- Los trabajadores en industrias familiares y los independientes, como profesionales, comerciantes en pequeño, artesanos y de más trabajadores no asalariados.

II.- Los ejidatarios y comuneros organizados para aprovechamientos forestales, industriales o comerciales o en razón de fideicomisos;

III.- Los ejidatarios, comuneros y pequeños propietarios que, para la explotación de cualquier tipo de recursos, estén sujetos a contratos de asociación, producción, financiamiento y otro género similar a los anteriores;

IV.- Los pequeños propietarios con más de veinte hectáreas de riego o su equivalente en otra clase de tierra, aún cuando no estén organizados crediticiamente;

V.- Los ejidatarios, comuneros, colonos y pequeños propietarios no comprendidos en las fracciones anteriores; y

VI.- Los patrones, personas físicas con trabajadores a su servicio, cuando no estén ya asegurados en los términos de ésta Ley."

Todas las personas comprendidas en las fracciones anteriores, así como los trabajadores domésticos han sido incorporados por Decreto del Ejecutivo Federal y a propuesta del IMSS, pero en los casos en que aún no se hayan expedido, dichos sujetos podrán incorporarse voluntariamente al régimen obligatorio, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 198 a 223 de la Ley.

Por su parte, el régimen voluntario del Seguro Social se encuentra regulado en el título tercero de la ley que estamos tratando.

do, bajo el título "DEL REGIMEN VOLUNTARIO DEL SEGURO SOCIAL", disponiendo el artículo 224 que "El instituto podrá contratar individual o colectivamente seguros facultativos, para proporcionar prestaciones en especie del ramo del seguro de enfermedades y maternidad, a familiares del asegurado que no estén protegidos por esta Ley, o también para proporcionar dichas prestaciones a personas no comprendidas en los artículos 12 y 13, con las salvedades consignadas en los artículos 219 y 220 de esta Ley."

Complemento del dispositivo anterior, es el artículo 226 - del mismo ordenamiento, en donde se señala que "El instituto podrá contratar seguros adicionales para satisfacer las prestaciones económicas pactadas en los contratos ley o en los contratos colectivos de trabajo que fueren superiores a las de la misma naturaleza que establece el régimen obligatorio del Seguro Social." (14)

Los dos tipos de seguros antes descritos, éste es, los facultativos y los adicionales, quedan fuera de nuestro estudio por la sencilla razón de que las cantidades que deben pagar quienes los contraten derivan de un acuerdo de voluntades, de un contrato, ésta es la fuente de los derechos y obligaciones que se pacten, razón por la cual no puede generarse aquí la figura de la carga parafiscal. - Inclusive, estos seguros se organizan en una sección especial del -- IMSS, con contabilidad y administración de fondos separada de los seguros obligatorios.

En tales condiciones, nos avocaremos al estudio del régimen obligatorio del Seguro Social, que es donde se localizan las cuotas que obligatoriamente deben pagar obreros y patrones al IMSS, es decir, por disposición de la Ley del Seguro Social.

Según vimos, éste régimen está integrado por varios tipos de seguros; sin embargo, conviene aclarar que no es nuestro propósito

(14).- Estos "seguros adicionales" se emplean para obtener mejoras - prestaciones a las que fija la ley, como por ejemplo: aumento de las cuantías, disminución de la edad mínima para disfrutar de las prestaciones a que haya lugar, etc., pero estas estipulaciones solo se pueden aplicar en los seguros de riesgos de trabajo y de invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte.

analizar con detenimiento cada uno de esos tipos, ya que ello rebasaría los límites del presente trabajo, pero si dejaremos asentado en - que consiste cada seguro, su forma de financiamiento, quienes son los sujetos que lo financian y en que medida, y en donde se localiza la - figura de la carga parafiscal que es lo que importa.

I.- EL SEGURO DE RIESGO DE TRABAJO.- Está regulado a partir del artículo 48, en donde se define en primer término lo que se en--- tiende por riesgos de trabajo al decir que son los accidentes y enfer medades a que están expuestos los trabajadores, en ejercicio o con mo tivo del trabajo.

Debemos notar que la ley distingue dos tipos de riesgos de trabajo: los accidentes y las enfermedades, los cuales pueden produ- cir a los trabajadores una incapacidad temporal, una incapacidad per- manente parcial, una incapacidad permanente total o la muerte. Al .. producirse cualquiera de esas incapacidades, o la muerte del trabaja- dor, tiene derecho (según el caso) a prestaciones en especie tales co mo asistencia médica, quirúrgica y farmacéutica, servicios de hospita lización y rehabilitación; y a prestaciones en dinero según se haya .. producido alguna incapacidad o la muerte, esto, de conformidad con la tabla de salarios de la ley, que los clasifica por grupos.

Ahora bien, ¿a quién corresponde financiar, el seguro de -- riesgos de trabajo?, es decir, ¿quienes son los obligados a aportar - las cuotas correspondientes a su sostenimiento?.

La respuesta la encontramos en el artículo 77 de la ley ba- jo estudio, que dispone: "Las prestaciones del Seguro de Riesgos de -- Trabajo, inclusive los capitales constitutivos de las rentas líquidas al fin del año y los gastos administrativos, serán cubiertos integra- mente por las cuotas que para este efecto aporten los patrones y de- más sujetos obligados."

En el dispositivo legal citado se dice claramente que co-- rresponde a los patrones y demás sujetos obligados; sin embargo, More no Padilla al comentar dicho precepto considera que: "Es responsabi- lidad única de los patrones cubrir las cuotas por riesgos de trabajo, por estipularlo en esos términos la fracción XIV del artículo 123 -

constitucional, complementado por los artículos 472 y siguientes de la ley federal del trabajo; sin embargo; como el artículo 60 de esta ley releva del cumplimiento a los patrones que inscriben a sus trabajadores en el régimen del Seguro Social obligatorio, a éstos les corresponde íntegramente las cuotas derivadas por riesgos de trabajo...". (15)

De la duplicidad de criterios que hemos señalado, debemos dejar en claro cuál postura es la correcta, pues hay una contradicción entre ambas que es necesario resolver.

La Constitución Política Mexicana, en el artículo 123, apartado A, fracción XIV, dispone que los empresarios serán responsables de los accidentes del trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por lo tanto, los patrones deberán pagar la indemnización correspondiente, según que haya traído como consecuencia la muerte o simplemente incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen. Esta responsabilidad subsistirá aún en el caso de que el patron contrate el trabajo por un intermediario".

Ahora bien, el artículo 60 de la Ley del Seguro Social establece que el patrón que asegure a sus trabajadores a su servicio contra los riesgos de trabajo, o sea, en el régimen obligatorio, quedará revelado del cumplimiento de las obligaciones que sobre responsabilidad por esa clase de riesgos establece la ley federal del trabajo.

Concatenando lo anterior con lo dispuesto por el artículo 78 de la misma ley, en donde indica que "las cuotas que por el seguro de riesgos de trabajo deben pagar los patrones se determinarán en relación con la cuantía de la cuota obrero-patronal que la propia empresa entere por el mismo periodo, en el ramo de invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte, y con los riesgos inherentes a la actividad de la negociación de que se trate, en los términos que establezca el reglamento relativo"; se puede concluir diciendo que -

(15).- Op. cit. pág. 81.

el financiamiento del Seguro por Riesgos de Trabajo, es única y exclusivamente a cargo de los patrones tal como lo reconoce Moreno Padilla.

Inclusive, la cuota a pagar por parte del patrón en este seguro se determina tomando en cuenta precisamente la actividad de la empresa y su grado de riesgo, ya sea mínimo, medio o máximo. Además, en ningún otro precepto de los que integran el régimen financiero de éste tipo de seguro se habla de algún otro sujeto obligado al pago de las cuotas respectivas, sino que la obligación recae íntegramente en los patrones.

En estas condiciones, cuando los patrones han asegurado a sus trabajadores contra riesgos de trabajo y se produce en estos algún accidente o enfermedad con motivo de su trabajo, el patrón no afronta ningún problema, porque éste se relevó de su responsabilidad al afiliar a sus trabajadores al IMSS, en donde se encargarán de otorgar las prestaciones a que hubiere lugar, toda vez que el patrón está cubriendo sus cuotas correspondientes.

Sin embargo, ¿qué ocurre cuando aquél patrón que estando obligado a asegurar a sus trabajadores contra riesgos de trabajo no lo hace y ocurre algún siniestro? En éste caso surge la figura de los llamados "capitales constitutivos".

Esta figura ha sido regulada detalladamente por el artículo 84 de la Ley que nos ocupa, donde se dice: "El patrón que estando obligado a asegurar a sus trabajadores contra riesgos de trabajo no lo hiciere, deberá enterar al Instituto en caso de que ocurra el siniestro, los capitales constitutivos de las prestaciones en dinero y en especie, de conformidad con lo dispuesto en la presente Ley, sin perjuicio de que el Instituto otorgue desde luego las prestaciones a que haya lugar.

"La misma regla se observará cuando el patrón asegure a sus trabajadores en forma tal que se disminuyan las prestaciones a que los trabajadores asegurados o sus beneficiarios tuvieran derecho, limitándose los capitales constitutivos, en este caso, a la suma necesaria para completar las prestaciones correspondientes señaladas -

en la Ley.

'Los avisos de ingreso o alta de los trabajadores asegurados y los de modificaciones de su salario, entregados al Instituto - después de ocurrido el siniestro en ningún caso liberarán al patrón de la obligación de pagar los capitales constitutivos, aún cuando -- los hubiese presentado dentro de los cinco días a que se refiera el artículo 19 de este ordenamiento.

'El Instituto determinará el monto de los capitales constitutivos y los hará efectivos, en la forma y términos previstos en esta Ley y sus reglamentos". (16)

En las dos situaciones que hemos apuntado, es decir, tanto cuando el patrón asegura oportunamente a sus trabajadores contra los Riesgos de Trabajo, y está cubriendo sus cuotas correspondientes, como cuando no lo hizo oportunamente y está obligado de todas formas a pagar los capitales constitutivos en la cuantía a que hubiere lugar, según quedó precisado, se observa la figura de la carga parafiscal - en la cuota que está obligado a cubrir el patrón en ambas circunstancias, ya que dicha cuota no posee la naturaleza jurídica del tributo, y no comparte las características ni del impuesto, ni de la tasa ni de la contribución especial, por las razones que dejamos señaladas - en el capítulo anterior al hablar de la distinción que existe entre dichas figuras, y que no tiene caso repetir.

II.- EL SEGURO DE ENFERMEDADES Y MATERNIDAD.- Este seguro, que también forma parte del régimen obligatorio, se regula a partir del artículo 92 de la Ley del Seguro Social y hasta el artículo - 120 inclusive.

Pero antes de entrar a su estudio, conviene enfatizar que las enfermedades que regula éste seguro son de carácter natural y no

(16).- Los patrones que paguen los capitales constitutivos determinados por el IMSS, quedarán liberados del cumplimiento de las obligaciones que sobre responsabilidad por riesgos de trabajo establece la Ley Federal del trabajo, así como de enterar las cuotas correspondientes por el lapso anterior al siniestro con respecto al trabajador accidentado, y en el ramo del seguro de "Riesgos de Trabajo" (Art. 85).

provenientes de un riesgo de trabajo, es decir, no profesionales, y además, dicho seguro considera no solamente las enfermedades del trabajador sino de sus familiares más allegados según lo veremos enseguida.

En efecto, las personas que gozan de este servicio, son las siguientes:

- 1.- El Trabajador pensionado.
- 2.- Esposa (o) o compañera (o)
- 3.- Hijos de trabajadores, en los casos siguientes:
 - a).- Hasta los 16 años sin ningún requisito.
 - b).- Hasta los 25 años, si se encuentran estudiando en planteles del Sistema Educativo Nacional.
 - c).- Hasta los 25 años, si su padre está pensionado y continúan estudiando.
 - d).- Indefinidamente, si están inhabilitados para trabajar.
- 4.- Padres del asegurado.

Las prestaciones que otorga este seguro también son de dos clases: en dinero y en especie, según sea la circunstancia.

Este tipo de seguro es financiado en forma tripartita por patrones, trabajadores y Estado, de acuerdo con lo que dispone el artículo 113 de la Ley que comentamos, correspondiendo a los primeros aportar el 62.5%, a los segundos el 25%, y el tercero complementa el 12.5% restante.

Las cuotas que cubren los patrones y los trabajadores al IMSS, están establecidas en la siguiente tabla que contempla el artículo 114: (17)

(17).- Los ingresos por concepto de pensiones quedan exentos del pago de estas cuotas.

GRUPO	MAS DE	SALARIO DIARIO		CUOTAS DEL PATRON	SEMANALES DEL TRABAJADOR
		PROMEDIO	HASTA		
M	— —	\$ 45.00	\$ 50.00	\$ 17.73	\$ 7.09
N	50.00	60.00	70.00	26.63	9.45
O	70.00	75.00	80.00	29.53	11.81
P	80.00	90.00	100.00	35.45	14.18
R	100.00	115.00	130.00	45.28	18.11
S	130.00	150.00	170.00	59.06	23.63
T	170.00	195.00	220.00	76.78	30.71
U	220.00	250.00	280.00	98.44	39.38
W	280.00	— —	— —	5.625%	2.250%

Sobre el Salario de Cotización.

En todos aquellos casos en que no esté expresamente prevista por la ley o por decreto la cuantía de la contribución del Estado, en el seguro que nos ocupa, será igual al 20% del total de las cuotas patronales, cubriéndose dicha aportación en pagos bimestrales.

Por su parte, las sociedades cooperativas de producción, las administraciones obreras o mixtas, las sociedades locales, grupos solidarios o uniones de crédito, cubrirán el 50% de las primas totales del seguro de enfermedades y maternidad, y el otro 50% será cubierto por el Gobierno Federal.

En las cuotas obreropatronales que se aportan al IMSS para el financiamiento de ésta clase de seguro, volvemos a encontrar la figura de la carga parafiscal con la naturaleza no tributaria que le hemos reconocido, y con las características y notas distintivas que hemos apuntado en el capítulo anterior.

III.- LOS SEGUROS DE INVALIDEZ, VEJEZ, CESANTIA EN EDAD AVANZADA Y MUERTE.- Estos seguros, se regulan en forma conjunta por los artículos 121 a 183 de la Ley.

"...La invalidez implica el hecho de que un individuo, por accidente o enfermedad no profesionales, por agotamiento de las fuerzas físicas o mentales o por defectos físicos o mentales, padezca una

afcción o se encuentre en un estado de naturaleza permanente, que lo imposibilite para procurarse un trabajo en que obtenga una remuneración que sea superior al 50% de la que correspondería a otro trabajador sano de su mismo sexo, semejante capacidad, igual categoría y formación profesional análoga. En otras palabras, que el individuo no pueda ganar más de la mitad de lo que obtenga otro trabajador que no padezca invalidez y que tenga aptitudes y condiciones análogas." (18)

El estado de invalidez dá derecho al asegurado al otorgamiento de las siguientes prestaciones: pensión temporal o definitiva, asistencia médica, asignaciones familiares (19) y ayuda asistencial (Art. 129).

Similares beneficios se otorgan en los seguros de vejez y de cesantía en edad avanzada, sólo que en tratándose del primero se fija como requisito para poder disfrutar de tales beneficios haber cumplido 65 años de edad al momento de estar trabajando y tener reconocidas por el IMSS, un mínimo de 500 cotizaciones semanales. En cambio en el segundo se requiere que el asegurado quede privado de trabajos remunerados después de los 60 años de edad, y que, igual que en el caso anterior, tener cotizadas 500 semanas ante el IMSS.

Situación diferente es la que se presenta en el seguro por muerte del asegurado o del pensionado por invalidez, vejez o cesantía en edad avanzada, en donde las prestaciones que otorga el IMSS consisten en: pensiones por viudez, de orfandad, a ascendientes, ayuda asistencial a la pensionada por viudez, y asistencia médica, según sea el caso que se presente (Art. 149), pero exigiéndose como requisito te--

(18).- Guerrero Euquerio. Op. cit. Pp. 557-558. Moreno Padilla comenta que "La invalidez es la pérdida de la capacidad de trabajo debida a una disminución notable en la salud del trabajador; también se puede provocar un estado de invalidez por defectos físicos o mentales." (Op. cit. pág. 109).

(19).- Esta figura de las asignaciones familiares, también se observa en el Derecho francés, la cual algunos tratadistas han estudiado y han dicho que se trata de una "Institución intermedia entre la tasa y el impuesto" (Vease Duverger M. op. cit. pág. 92 y sigts). Moreno Padilla, dice que las asignaciones familiares, son ayudas que otorga la ley a los familiares de pensionados, por invalidez, vejez o cesantía. (Op. cit. pág. 110).

ner un mínimo de 150 cotizaciones semanales.

Los recursos que sirven para cubrir las prestaciones y los gastos de los seguros de invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte, se obtienen de las cuotas que obligatoriamente deben cubrir los patrones, los trabajadores, y demás sujetos, más la contribución que corresponda al Estado (20).

Las cuotas que les corresponde cubrir a los patrones y a los trabajadores, para cubrir los seguros bajo estudio, son conforme a la siguiente tabla:

SALARIO DIARIO

GRUPO	MAS DE	PROMEDIO	HASTA	CUOTAS DEL PATRON	SEMANALES DEL TRABAJADOR
M	\$ _____	\$ 45.00	\$ 50.00	\$ 11.83	\$ 4.73
N	50.00	60.00	70.00	15.75	6.30
O	70.00	75.00	80.00	19.70	7.88
P	80.00	90.00	100.00	23.63	9.45
R	100.00	115.00	130.00	30.19	12.08
S	130.00	150.00	170.00	39.38	15.75
T	170.00	195.00	220.00	51.19	20.48
U	220.00	250.00	280.00	65.63	26.25
W	280.00	_____	_____	3.75%	1.50%

Sobre el Salario de Cotización

En la anterior cuota obrero-patronal, también consideramos que se presenta la figura de la carga parafiscal, aún cuando algunos sostengan que se trate de impuestos, otros digan que son derechos o que se trata de contribuciones especiales o de tributos de seguridad social; rechazamos cualquiera de éstas tesis porque según lo hemos ya

(20).- "En todos los casos en que no esté expresamente prevista por ley o decreto la cuantía de la contribución del Estado para los seguros de invalidez, vejez, cesantía en edad avanzada y muerte, será igual al veinte por ciento del total de las cuotas patronales..." (Art. 178).

manifestado, no poseen la naturaleza de ninguna de ellas.

IV.- EL SEGURO DE GUARDERIAS PARA HIJOS DE ASEGURADAS.- Este seguro "...cubre el riesgo de la mujer trabajadora de no poder proporcionar cuidados maternales durante su jornada de trabajo a sus hijos en la primera infancia..." (art. 184)

La disposición anterior sólo se refiere a los hijos de aseguradas, pero no a los asegurados, es decir, de los trabajadores ---viudos, sin embargo, Moreno Padilla considera que por equidad el IMSS también debe recibir a los hijos de éstos en sus guarderías.

Los servicios de guarderías a que se refiere el presente seguro son para los hijos de las aseguradas que tengan una edad de 43 días hasta cuatro años, consistiendo dichos servicios en: aseo, alimentación, cuidado de la salud, la educación y la recreación de los infantes en cuestión.

Por disposición del artículo 190 de la Ley, el financiamiento de las prestaciones del seguro de guardería infantil es exclusivamente a cargo de los patrones, debiendo pagar la correspondiente prima independientemente de que tengan o no trabajadoras a su servicio.
(21)

La Ley establece como monto de la prima el 1% de los salarios que pague cada patrón a sus trabajadores por cuota diaria y con un límite superior de diez veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal. (art. 191)

Así pues, al igual que el seguro de riesgos de trabajo, el seguro de guarderías infantiles también es financiado en su totalidad por los patrones. En esto último, también consideramos que está presente la figura de la carga parafiscal.

El hecho de considerar que las cuotas que están obligados a pagar los patrones, o éstos y trabajadores, según sea el seguro -- a financiar, posean naturaleza fiscal con base en que el ar--

(21).- Por disposición del artículo 14 transitorio de la Ley, la prima total para éste seguro es pagada únicamente por los patrones de esa forma, desde el año de 1976.

tículo 267 de la Ley atribuye ese carácter a dichas contribuciones y que el artículo 268 reconoce al IMSS como un organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos y fijar las bases para su liquidación, es un argumento ineficaz, puesto que, como ya lo reconocimos oportunamente con Moreno Padilla y con De La Garza, ese carácter "fiscal" solo se refiere al aspecto de pago de las referidas cuotas, inclusive, la reforma al artículo 135 de la anterior ley del Seguro Social, tuvo precisamente por finalidad evitar que el IMSS tuviera que acudir a los tribunales ordinarios a demandar el pago de los títulos ejecutivos correspondientes. Es decir, la reforma tuvo un carácter puramente pragmático, y no en cuanto a la naturaleza jurídica de las cuotas en estudio.

Por todo lo anterior, reiteramos que las cuotas que tanto patrones y trabajadores están obligados a cubrir al IMSS, en las situaciones ya tratadas, no poseen naturaleza tributaria porque no tienen su fundamento en la fracción IV del artículo 31 constitucional, ni en el 73 fracción VII del mismo ordenamiento, y según vimos al estudiar lo que se entiende por gasto público en el capítulo primero, los gastos de la administración delegada del Estado, no constituyen gastos públicos, por lo tanto, no es posible concebir a las cuotas del Seguro Social ni a los capitales constitutivos dentro de los tributos, ni tampoco en alguna de las especies tributarias reconocidas por la doctrina, esto es, los impuestos, las tasas ni las contribuciones especiales, por las razones de distinción que ya hemos dejado asentadas en el capítulo anterior.

4.- LEY DEL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES

Esta ley fué publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de abril de 1972, entrando en vigor en esa misma fecha.

En dicha ley se creó el organismo de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propios denominado Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y que se ha conocido mejor como INFONAVIT.

Por disposición del artículo 3° de la Ley del INFONAVIT, 68

te tiene por objeto:

I.- Administrar los recursos del Fondo Nacional de la Vivienda.

II.- Establecer y operar un sistema de financiamiento que permita a los trabajadores obtener crédito barato y suficiente para: adquirir en propiedad habitaciones cómodas e higiénicas; construir, reparar, ampliar o mejorar sus habitaciones; y pagar las deudas que hayan contraído por los conceptos anteriores.

III.- Coordinar y financiar programas de construcción de habitaciones para ser adquiridas en propiedad por los trabajadores, y

IV.- Los demás a que se refiere la fracción XII del apartado A del artículo 123 Constitucional, y el Título Cuarto, Capítulo - III de la Ley Federal del Trabajo.

Dado que el INFONAVIT debe contar con un patrimonio propio, veamos con que se integra dicho patrimonio (art. 5º):

I.- Con el Fondo Nacional de la Vivienda, el cual a su vez se constituye con las aportaciones que deben hacer los patronos, con base en lo dispuesto por el artículo 123, apartado A, fracción XII de la Constitución Política Mexicana, y en el Título Cuarto, Capítulo - III de la Ley Federal del Trabajo, "y con los rendimientos que provengan de la inversión de estos recursos."

II.- Con las aportaciones en numerario, servicios y subsidios que proporcione el Gobierno Federal.

III.- Con los bienes y derechos que adquiera por cualquier título; y

IV.- Con los rendimientos que obtenga de la inversión de los recursos a que se refieren las fracciones II y III.

El presupuesto de ingresos y egresos del INFONAVIT, en apro

bado (previo exámen) por la Asamblea General de dicho organismo, que es la suprema autoridad; (Arts. 7º y 10º) y la vigilancia de la administración de los recursos, gastos y operaciones que efectúe el instituto, quedan encomendadas a la Comisión de Vigilancia. (Art. 18).

Las obligaciones que la ley bajo estudio impone a los patrones, son las siguientes:

1º.- Inscribirse e inscribir a sus trabajadores al INFONAVIT, avisando de cualquier alta o baja de éstos y de las modificaciones de sus salarios.

2º.- Efectuar las aportaciones al Instituto.

3º.- "Hacer los descuentos a sus trabajadores en sus salarios, conforme a lo previsto en los artículos 97 y 110 de la Ley Federal del Trabajo, que se destinen al pago de abonos para cubrir --- préstamos otorgados por el instituto, así como enterar el importe de dichos descuentos en la forma y términos que establecen esta Ley y sus Reglamentos" (Art. 29) (22).

Es conveniente aclarar aquí que el único obligado a contribuir con aportaciones al INFONAVIT, es el patrón, o sea, que se trata de contribuciones exclusivamente patronales, ya que los trabajadores a lo único que están obligados es a pagar sus correspondientes abonos para liquidar los préstamos que previamente les concedió el Instituto, para adquirir, construir o mejorar sus habitaciones.

El monto de las aportaciones que efectúan los patrones al Fondo Nacional de la Vivienda, equivale al 5% sobre los salarios ordinarios de los trabajadores a su servicio, según lo dispone el artículo 136 de la Ley Federal del Trabajo. Dichas aportaciones o pagos deben enterarse al INFONAVIT en forma bimestral, a más tardar el día

(22).- El artículo 97 de la ley laboral dispone que los salarios mínimos no podrán ser objeto de compensación, descuento o reducción, - excepción hecha de algunos casos como el de los pagos de abonos para cubrir los préstamos al INFONAVIT, y que fueron destinados a adquirir habitación por parte del trabajador. Igual hipótesis prevalece la fracción III del artículo 110 del mismo cuerpo legal, sólo que en éste caso se refiere al salario superior al mínimo. Estos descuentos deben ser aceptados libremente por el trabajador.

quince o al día hábil siguiente si aquél no lo fuere, del mes subsecuente al bimestre al que correspondan.

Ahora bien ¿que sucede en el caso de que el patrón no cumpla con sus obligaciones de inscribir a sus trabajadores, o de efectuar sus aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda?

En realidad son dos respuestas que deben darse a la anterior interrogante; en el primer supuesto, o sea, cuando el patrón no inscribe a sus trabajadores al INFONAVIT, éstos tienen el derecho de acudir al Instituto y proporcionar los datos necesarios para su inscripción. En el segundo caso, esto es, cuando el patrón omite enterar sus correspondientes aportaciones, se pueden presentar las siguientes hipótesis:

a).- Si no lo efectúan en forma puntal, únicamente se hacen acreedores a recargos y a los gastos de ejecución correspondientes (Art. 56).

b).- Si omite pagar sus aportaciones total o parcialmente valiéndose de engaño o error, dicha omisión se le reputará como defraudación fiscal, y se le aplicarán las penas que dispone el Código Fiscal de la Federación para dicho ilícito. (Art. 57).

c).- También se pueden hacer acreedores de multas que van de \$100.00 a \$10,000.00 que aplica la Secretaría de Trabajo y Previsión Social a los patrones que se muestren renuentes a efectuar las aportaciones correspondientes.

También en el caso de estas aportaciones que están obligados a enterar los patrones al INFONAVIT, la ley que nos ocupa otorgó el carácter de organismo fiscal autónomo al Instituto receptor, así en los mismos términos que lo hace la Ley del Seguro Social en sus artículos 267 y 268 tratándose de las cuotas y del IMSS respectivamente.

En efecto, el artículo 30 de la Ley del INFONAVIT, establece: "Las obligaciones de efectuar las aportaciones y enterar los descuentos a que se refiere el artículo anterior, así como su cobro, tienen el carácter de fiscales.

'El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores, para esos efectos tiene el carácter de organismos fiscal autónomo, facultado para determinar en caso de incumplimiento el importe de las aportaciones patronales y las bases para su liquidación y para su cobro. El Instituto determinará el monto de las cantidades a enterar procedentes de los descuentos antes mencionados.

'El cobro y ejecución de los créditos no cubiertos estarán a cargo de la Oficina Federal de Hacienda que corresponda, con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación".

Con todo lo anterior, creemos contar con los elementos necesarios para argumentar y sostener nuestra postura, respecto a la naturaleza parafiscal que vemos está presente en las aportaciones que efectúan los patrones al INFONAVIT para integrar el Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores.

En primer término debemos dejar establecido que la naturaleza jurídica que reconocemos en dichas aportaciones no es tributaria, puesto que no reúne los requisitos de un tributo, ya que tales contribuciones no se destinan a cubrir los gastos públicos y por consiguiente, no tienen su fundamento en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana (23). Además dichos aportes no se imponen para cubrir el presupuesto de egresos del Estado, como lo consigna el artículo 73 en su fracción VII del mismo ordenamiento.

Por otro lado, al no poseer naturaleza tributaria, no podemos encuadrar a los mencionados aportes en la figura de los impuestos, de los derechos o tasas ni la contribución especial, por las siguientes razones fundamentales:

a).- No pueden conceptuarse como impuestos, porque éstos, según vimos al analizar sus características, se destinan a cubrir los gastos públicos. En cambio los aportes al INFONAVIT no, pues tienen por finalidad específica integrar -

(23).- Ya en el capítulo anterior, hicimos ver que las aportaciones al INFONAVIT, tienen su fundamento en el artículo 123 apartado A fracción XII de nuestra Carta Magna.

el Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores.

b),... No son derechos, porque no existe el elemento de la -
contraprestación como pago de un servicio, pues podemos observar que
los patrones que cumplen con las aportaciones en estudio, no reciben
ningún servicio a cambio; además, recordemos que los servicios por --
los que se causan derechos los debe prestar el poder ejecutivo a tra-
vés de su administración activa y en su carácter de autoridad.

c).- Tampoco se trata de una contribución especial o de un
"tributo especial", porque no existe una obra pública realizada por -
el Estado y que produzca un beneficio específico a determinadas perso-
nas; ni existe tampoco una actividad comercial o industrial que provo-
que un gasto en el Estado o un aumento del gasto público.

Sucede que en los aportes al INFONAVIT, ya hemos visto que
los obligados a su pago son los patrones, y en cambio quienes reciben
el beneficio son los trabajadores al adquirir en propiedad sus habita-
ciones a precio bajo, o construirlas o mejorarlas. Luego entonces no
existe beneficio alguno para los obligados al pago, en tanto que en la
contribución especial los obligados al pago son precisamente quienes
se han beneficiado con la obra pública realizada, o quienes han provo-
cado un gasto público o aumento de este a consecuencia de una activi-
dad mercantil o industrial.

Pretender encontrar la contribución especial en los aportes
al INFONAVIT con base en que los trabajadores también están obligados
a cubrir los préstamos solicitados a dicho organismo, es un equívoco,
puesto que aquí la fuente de la obligación ya no sería la ley, sino -
que sería el contrato celebrado entre el trabajador solicitante del -
crédito, y el Instituto como otorgante del mismo; y ya vimos que la -
contribución especial es una obligación ex-lege.

Por último, aún cuando en la ley que comentamos, se diga --
que la obligación del patrón de efectuar los aportes al INFONAVIT, --
así como los descuentos correspondientes de préstamos de sus trabaja-
dores, tienen carácter fiscal, ésto sólo obedece a su aspecto de pa-
go; es decir, se dotó a dicho organismo de la facultad económico-coac-
tiva para obtener en forma expedita el cobro de tales contribuciones.

Pues de lo contrario, se hubiera presentado la misma situación que para el cobro de las cuotas del Seguro Social antes de la reforma de 1944, cuando el IMSS tenía que demandar ante los tribunales ordinarios, a quienes hubieran incumplido en pagar oportunamente sus cuotas, que en ese entonces tenían el carácter de títulos de crédito.

Inclusive, si tuvieran realmente carácter fiscal en sentido estricto las obligaciones de los patrones arriba descritas, la ubicación en la Ley del Infonavit es errónea, puesto que su lugar correcto sería precisamente el Código Fiscal de la Federación, y de éste -ordenamiento lo único que tomó aquella ley (como la del Seguro Social) fué su procedimiento de cobro.

Tan es cierto lo que afirmamos que el propio artículo 39 - de la Ley en análisis, señala que, "Las aportaciones y las entregas de los descuentos, a que se refiere el artículo 29 de la presente ley se harán por conducto de las oficinas receptoras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de las autorizadas por ésta.

' La Secretaría de Hacienda y Crédito Público entregará al Instituto, en un plazo no mayor de quince días, el importe total de las recaudaciones efectuadas.'

Con lo que se corrobora la idea de que el carácter de fiscal que otorga la ley a las aportaciones al INFONAVIT, solo lo tienen en su aspecto de pago.

Por ello pues, sostenemos que la naturaleza jurídica que poseen dichas aportaciones es parafiscal o paratributaria, puesto que se desenvuelven al margen de los ingresos fiscales o tributarios, y tienen una finalidad específica que cumplir en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado.

5.- LEY DEL INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES - DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO.

Este ordenamiento legal fué publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1959 y entró en vigor el 10 de enero de 1960.

Mediante dicha ley, la Dirección de Pensiones Civiles --- creada por la Ley de Pensiones Civiles de Retiro de 12 de agosto de 1925, se transformó en el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, que comunmente conocemos como - ISSSTE, otorgándole el carácter de organismo descentralizado y dotado de personalidad jurídica y patrimonio propios. (Art. 4º)

La Ley del ISSSTE se aplica;

I.- A los trabajadores del servicio civil de la Federación y del Departamento del Distrito Federal.

II.- A los trabajadores de los organismos públicos que -- por ley o acuerdo del Ejecutivo Federal sean incorporados a su régimen.

III.- A los pensionistas de las entidades y organismos anteriores.

IV.- A los familiares derechohabientes tanto de los trabajadores como de los pensionistas mencionados.

V.- A las entidades y organismos públicos que arriba se mencionan.

Las prestaciones que con carácter obligatorio brinda el Instituto a sus afiliados son:

I.- Seguro de enfermedades no profesionales y de maternidad.

II.- Seguro de accidentes del trabajo y enfermedades profesionales.

III.- Servicios de reeducación y readaptación de inválidos.

IV.- Servicios tendientes a elevar el nivel de vida del servidor público y de su familia.

V.- Promociones que mejoren la preparación técnica y cultural y que activen las formas de sociabilidad del trabajador y de su familia.

VI.- Créditos para la adquisición en propiedad de casas o terrenos para la construcción de las mismas, destinadas a la habitación del trabajador.

VII.- Arrendamiento de habitaciones económicas pertenecientes al Instituto.

VIII.- Préstamos Hipotecarios;

IX.- Préstamos a corto plazo;

X.- Jubilación;

XI.- Seguro de Vejez;

XII.- Seguro de Invalidez;

XIII.- Seguro por causa de muerte;

XIV.- Indemnización global.

Podemos apreciar que en la variedad de prestaciones que otorga el ISSSTE, quedan comprendidas las que contempla la Ley del Seguro Social, así como las que otorga la Ley del Infonavit, de las cuales ya nos hemos ocupado tratándose de los trabajadores regulados por el apartado "A" del artículo 123 constitucional.

A efecto de que el Instituto pueda proporcionar las prestaciones que anteriormente se han apuntado, se le dotó de un patrimonio propio, el cual se constituye por:

I. Las propiedades, posesiones, derechos y obligaciones que integraban el patrimonio de la desaparecida Dirección de Pensiones Civiles.

II.- Las aportaciones que los trabajadores y pensionistas tienen obligación de enterar al Instituto.

III.- Las aportaciones que hagan las entidades y organismos públicos.

IV.- El importe de los créditos e intereses a favor del Instituto y a cargo de los trabajadores y de las entidades y orga-

nismos públicos.

V.- Los intereses, rentas plusvalías y demás utilidades que se obtengan de las inversiones que realice el Instituto.

VI.- El importe de las indemnizaciones, pensiones caídas e intereses que prescriban en favor del Instituto.

VII.- El producto de las sanciones pecuniarias que obtenga el Instituto a su favor.

VIII.- Las donaciones, herencias y legados que se hagan a favor del Instituto.

IX.- Los muebles e inmuebles que las entidades y organismos públicos destinen para los fines encomendados al Instituto.

X.- Cualesquiera otra percepción de la cual el Instituto resulte beneficiario.

Por todo lo anterior, el ISSSTE se considera de acreditada solvencia y no está obligado a constituir depósitos ni fianzas legales.

Sin embargo, si se diera el caso de que los recursos del Instituto no bastasen para cumplir con las obligaciones que la Ley le impone, el déficit será cubierto por los organismos y entidades que tengan el carácter de patrones de los trabajadores a su servicio, o de pensionados.

Hemos visto pues, que tanto los trabajadores como las entidades y organismos a los que presten sus servicios aquéllos, deben aportar determinadas contribuciones para constituir el patrimonio del Instituto y de ésta manera pueda proporcionar las prestaciones a que hubiere lugar.

El monto de la cuota que están obligados a aportar los trabajadores es del ocho por ciento del sueldo básico que disfrutaban. Dicha cuota se aplica de la manera siguiente: 2% para cubrir el seguro de enfermedades no profesionales y de maternidad; y

el 6% restante para tener derecho a los servicios que eleven el nivel de vida del servidor público y de su familia, y a la indemnización global. (Art. 15).

En caso de que a los trabajadores no se les llegare a des contar el 8% aludido, el Instituto podrá descontar hasta un 50% de su sueldo, mientras no se cubra el adeudo, excepción hecha de aquél trabajador que se le otorguen facilidades de pago.

Por su parte, las entidades y organismos públicos donde prestan sus servicios los trabajadores del Estado están obligados a efectuar las siguientes aportaciones calculadas sobre el sueldo básico de sus empleados:

a).- 6% para cubrir el seguro de enfermedades no profesionales y de maternidad.

b).- 0.75% para cubrir íntegramente el seguro de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.

c).- 6% para cubrir las demás prestaciones que ya hemos señalado debe prestar el Instituto. (24)

Igual que en la Ley del Seguro Social, en la que estamos tratando también corre a cargo de los patrones (organismos públicos) cubrir íntegramente el seguro de "riesgos de trabajo" pudieramos llamarle; y los restantes, se cubren en forma bipartita entre trabajadores y patrones.

Las prestaciones, pues, son proporcionadas en dinero y en especie, según sea el caso concreto que se presente; así, por ejemplo, cuando exista una enfermedad no profesional, se tiene derecho a asistencia médica, quirúrgica, farmacéutica y hospitalaria; y si se ocasiona a consecuencia de ello, una incapacidad aunque sea temporal, se establecen licencias con goce de sueldo y en ciertos ca-

(24).- "Las entidades y organismos públicos harán entregas quincenales al Instituto, por conducto de sus respectivas Tesorerías o Departamentos correspondientes, del monto de las cantidades estimadas por concepto de las cuotas y aportaciones... También entregarán quincenalmente el importe de los descuentos que el Instituto ordene que se hagan a los trabajadores por otros adeudos derivados de la aplicación de esta Ley." (Art. 21)

los subsidios en dinero. (art. 22)

Reiteramos que no es nuestro objetivo analizar todos y cada uno de los seguros y prestaciones que otorga el ISSSTE, ya que esto exralimitaría el tema desarrollado en el presente trabajo; sin embargo, creemos que con lo expuesto, estaremos en posibilidades de fundamentar la localización de las cargas parafiscales en la ley bajo estudio.

Efectivamente, la figura de la carga parafiscal la encontramos en el artículo 15 de la Ley del ISSSTE, prestación que están obligados a aportar los trabajadores al servicio del Estado, a razón de un 8% sobre su sueldo básico según hemos visto.

Dicha aportación no puede catalogarse como un tributo, puesto que su fundamento no lo tiene en el artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Suprema, ni se impone para cubrir los gastos del presupuesto de la Administración Activa; es decir, los gastos públicos.

Por el contrario, tales aportes encuentran su fundamento en el artículo 123, apartado "B", fracción XI de la Ley Fundamental del país.

Tampoco puede encuadrarse a la referida aportación en la figura del impuesto, de la tasa o de la contribución especial en atención a razones similares que diremos al hablar de las aportaciones que efectúan los patrones al INFONAVIT, y los que dimos al referirnos a las cuotas obreropatronales que se cubren al IMSS.

Así, no podemos decir que sea un impuesto porque su rendimiento no se destina a cubrir los gastos públicos, ni mucho menos a satisfacer servicios públicos indivisibles, pues las aportaciones que efectúan los trabajadores del Estado al Instituto tienen una finalidad específicamente determinada: constituir al patrimonio de dicho organismo, a efecto de éste se encuentre en posibilidades de otorgar las prestaciones a que hubiere lugar y al tener esa afectación especial, se viola el principio de la no afectación de los recursos.

No se trata de derechos o tasas, porque no se dá el elemen

to de la contraprestación en pago de un servicio y éste debe presentarlo la Administración Activa del Estado y no la Delegada, debiendo actuar en su carácter de autoridad, lo cual no se observa en los aportes en cuestión.

Tampoco podemos asimilar la aportación de referencia a una contribución especial, porque no existe una obra pública con base en la cual se pueda determinar qué personas se benefician más que otras, ya que no debemos olvidar que en la contribución especial o tributo especial como la denominan algunos autores, no se paga por un servicio público que se presta, sino por el equivalente al beneficio que se obtenga y es aquí precisamente donde se presenta el problema puesto que este criterio del beneficio que preside a dicha figura no se aprecia de manera generalizada, pues ya hemos señalado que un particular que no obtenga ningún beneficio de las prestaciones que otorgue el Instituto, no obstante está obligado a pagar su correspondiente cuota y, además, la contribución especial se paga una sola vez, cuando es recibido el beneficio que sorvirá para determinar su monto, en cambio en los aportes al ISSSTE, éstos se pagan quincenalmente y en forma continua.

Finalmente, diremos que tampoco se trata de una contribución por gasto porque no hay una actividad industrial, mercantil o bancaria que provoque un gasto al Estado o un aumento del gasto público.

En base a lo anterior, nos inclinamos por sostener la naturaleza parafiscal o paratributaria de las aportaciones que los trabajadores del Estado efectúan al ISSSTE y que son establecidas a favor de una persona jurídica distinta de aquél y con una finalidad específicamente determinada en el texto legal que las creó.

6.- LEY DEL INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL PARA LAS FUERZAS ARMADAS MEXICANAS.

Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de Julio de 1976, esta Ley entró en vigor treinta días después de su publicación.

En comparación con los anteriores organismos que hemos ya

tratado, el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, (ISSFAM) es de los más recientes, pero que también tiene el mismo propósito que los otros: prestar servicios de seguridad social en nuestro país. Fué creado por la ley con el carácter de organismo público descentralizado federal, con personalidad y patrimonio propios. (Art. 1º)

Entre las funciones más importantes que se han encomendado al Instituto destacan:

1.- Otorgar las prestaciones y administrar los servicios a su cargo que le impone la Ley.

2.- Administrar su patrimonio para el fin que le señala la Ley.

3.- Administrar los recursos del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, a fin de establecer y operar un sistema de financiamiento que permita obtener a los militares crédito barato para adquirir habitaciones en propiedad, construirlas, ampliarlas o mejorarlas, así como para pagar deudas contraídas por esos conceptos.

4.- Realizar toda clase de actos jurídicos y celebrar -- los contratos que se requieran.

5.- Expedir los reglamentos para la debida prestación de los servicios y para su organización interna.

El patrimonio del ISSFAM se constituye con lo siguiente:

I.- Con los bienes, derechos y obligaciones que al entrar en vigor su ley, integraban el de la Dirección de Pensiones Militares.

II.- Con las cuotas que aporten los militares y sus familiares derechohabientes en los casos que procedan.

III.- Con las aportaciones del Gobierno Federal para determinadas prestaciones.

IV.- Con una cantidad anual a cargo del Gobierno Federal equivalente a un 10% de los haberes y haberes de retiro de los miembros de las Fuerzas Armadas, para determinadas prestaciones especificadas en la Ley y,

V.- Con los bienes que por cualquier título adquiera el Instituto, así como los rendimientos y remanentes que obtenga por virtud de sus operaciones.

En cuanto a las prestaciones que otorga el Instituto a sus derechohabientes, se puede apreciar en el artículo 16 de su Ley una gran variedad, de la cual sobresalen los haberes de retiro; las pagas de defunción; Fondo de Trabajo; el Fondo de Ahorro; el Seguro de Vida; Ventas y Arrendamientos de Casas; Préstamos Hipotecarios y a Corto Plazo; Casas-Hogar para retirados; Centros Deportivos y de Recreo; Servicio Médico Integral, etc. Sin embargo, tal como lo veremos más adelante, todas esas prestaciones se cubren de diversas maneras, algunas con aportaciones de los derechohabientes y aportaciones del Estado, y otras se cubren sólo con aportaciones de éste. (Art. 16)

Ahora bien, ¿que se requiere para poder disfrutar las diversas prestaciones que otorga el Instituto?

En primer lugar, ser militar, ya sea en situación de activo o de retiro, y que las Secretarías a las que pertenezcan, ya sea de la Defensa Nacional o de Marina, los afilien al ISSFAM, expidiendo éste las cédulas de afiliación correspondientes, a efecto de que tanto ellos como sus familiares puedan ejercitar los derechos a las prestaciones que consigna la Ley. (Art. 17)

En segundo lugar, contribuir con sus aportaciones en los casos y en la cuantía que ordena la Ley.

Habiéndose satisfecho los requisitos anteriores, el Instituto está obligado a proporcionar las prestaciones a que hubiere lugar, las cuales se financian de la siguiente manera:

a).- Los haberes de retiro, pensiones y compensaciones se

cubren con cargo al Erario Federal, (art. 21)

b).- El Fondo de Trabajo relativo al personal de tropa - se constituye con las aportaciones que el Gobierno Federal efectúa en favor de cada elemento y que equivale al 10% de los haberes anuales de dicho personal. (arts. 57 y 58)

c).- El Fondo de Ahorro se integra con las aportaciones - obligatorias que hagan los generales, jefes y oficiales en servicio activo, que equivalen a una cuota quincenal del 5% de sus haberes y se integra, además, con una aportación de igual monto del Gobierno Federal. (art. 68)

Todos los recursos que integran al fondo de ahorro son -- administrados por el Banco Nacional del Ejército y la Armada, S.A.- de C.V.

d).- El Seguro de Vida Militar (25) es obligatorio para - todos los militares que se encuentren en servicio activo y potestativo para los que se encuentren gozando de alguna licencia o para - los militares retirados. (Arts. 75 y 76)

La forma de financiar el Seguro de Vida Obligatorio es mediante cuotas que se distribuyen así:

1º.- Los Generales, Jefes y Oficiales del Ejército y Fuerza Aérea y sus equivalentes en la Armada, cubrirán las cuotas que - les fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en proporción de un 50% y el 50% restante se cubre con cargo al Gobierno Federal.

2º.- Tratándose del personal de tropa, se cubre con un - 50% a cargo del Gobierno Federal y con base en las partidas correspondientes al Presupuesto de Egresos de la Federación; con un 25% - con cargo a las utilidades del Fondo de Trabajo; y el 25% faltante corre a cargo del propio personal de tropa asegurado.

(25.- La Ley lo define como "La prestación que tiene por objeto -- proporcionar una ayuda pecuniaria a los beneficiarios de los militares que fallezcan, cualquiera que sea la causa de la muerte". - -- (art. 73).

Así, quincenalmente deben descontárseles a los militares - descritos en forma obligatoria, las cuotas a cubrir al Instituto -- por conducto de las Oficinas Pagadoras, las cuales desde luego las debe remitir al ISSFAM. (Art. 87)

Si por alguna causa las primas cobradas para financiar el seguro de vida obligatorio fueren insuficientes, el Gobierno Federal cubrirá oportunamente al Instituto las cantidades necesarias.

e).- Todas las demás prestaciones que otorga el Instituto a sus afiliados, tales como viviendas, Servicio Médico Integral, Centros deportivos y de recreo etc., se financian únicamente con las aportaciones que realiza el Gobierno Federal. (26)

En virtud de lo anterior, el presupuesto de gastos y demás erogaciones que tenga que efectuar el Instituto se cubrirán con cargo a su propio patrimonio; sin embargo, es obligación del Gobierno Federal cubrir en cualquier tiempo los déficits que tenga el ISSFAM para que éste pueda cumplir siempre con las prestaciones que le encomienda la Ley.

Por todo ello, el Instituto es considerado como de acreditada solvencia, no estando obligado a constituir fianzas ni depósitos legales, ni aún en el juicio de amparo. (Art. 232)

Ahora bien, ¿en cuales de las prestaciones que otorga el ISSFAM, se genera la figura de la carga parafiscal? Se generan en las aportaciones del 5% que deben realizar en forma obligatoria los generales, jefes y oficiales en servicio activo cada quincena al Fondo de Ahorro y en las aportaciones, también quincenales, que obligatoriamente deben efectuar los militares en servicio activo variando la cuota según su rango, tal como ha quedado precisado en párrafos precedentes, para financiar el seguro de vida militar.

(26).- El Gobierno Federal aportará al Instituto y al Banco Nacional del Ejército y la Armada, S.A. de C.V., las cantidades necesarias para cumplir las obligaciones que impone esta Ley, respecto a las siguientes prestaciones: Seguro de Vida, pagas de defunción, ayuda para gastos de sepelio, fondo de trabajo y fondo de ahorro, a cuyo efecto la Secretaría de Programación y Presupuesto cuidará que en el Presupuesto de la Federación correspondiente, se incluyan las partidas respectivas. (Art. 228)

A dichas cuotas no las podemos calificar como tributos, porque al igual que las anteriores especies de cargas parafiscales que ya hemos estudiado, no tienen su fundamento en el artículo 31 - fracción IV de nuestra Constitución Política, ni el 73 fracción VII del mismo ordenamiento, puesto que no se imponen para cubrir los gastos públicos, es decir, los gastos de la administración activa.

El fundamento constitucional de las aportaciones en mención, lo encuentran en el artículo 123, apartado "B", fracción XIII de la Ley Fundamental.

Así pues, no podemos encontrar en ésta clase de obligaciones las características de ninguna de las tres figuras tributarias que reconoce la mayor parte de la doctrina, o sea, del impuesto, del derecho o tasa, o de la contribución especial.

Las razones que hemos dado ya para avalar las anteriores cargas parafiscales, también son aplicables a las cuotas para el Fondo de Ahorro y a las cuotas para el seguro de vida militar y en obvio de repeticiones nos remitimos a ellas para tenerlas aquí reproducidas.

Quizá con la figura que se les pudiera confundir sería con la del producto (o precio); sin embargo, no debemos de olvidar que ésta tiene su origen en la voluntad contractual, en cambio las cuotas para el fondo de ahorro y para el seguro de vida surgen de la Ley, aquí tienen su origen y esa es la razón de su obligatoriedad, característica que sirve de base para distinguirlos también de las primas del seguro de vida privado y del contrato de ahorro privado.

Por ello, también en estas aportaciones al Fondo de Ahorro y al Seguro de Vida de los militares creemos que se localiza otra especie de las llamadas cargas parafiscales, puesto que también se instituyen en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado, y tienen una afectación especialmente determinada en el texto legal que los crea, violando el principio de la no afectación de los recursos, no figurando tampoco en el Presupuesto General de Egresos como erogaciones que pueda realizar el Estado, razón por la cual se

canalizan en forma paralela al fisco y a los tributos y tienen una finalidad específica de contenido básicamente social: integrar el Fondo de Ahorro de sus titulares o beneficiarios, y el seguro de vida de los mismos.

7.- OTRAS LEYES.

Otro ordenamiento legal que a nuestro juicio también contiene en sus disposiciones la figura de la carga parafiscal, aunque ya no de contenido o finalidad básicamente social como las anteriores que ya tratamos, es la Ley de Cámaras de Comercio y de las de Industria, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 26 de agosto de 1941.

Dicha Ley entró en vigor en toda la República al décimo día de su publicación y aún cuando ya la hemos comentado brevemente en el capítulo anterior, se hace necesario ahondar más en su contenido.

Por principio de cuentas, es conveniente reflexionar sobre lo siguiente: ¿Qué son las Cámaras de Comercio y las de Industria? y una vez resuelta dicha duda, también es pertinente aclarar si forman o no parte de la Administración Pública del Estado.

Respecto a la primer interrogante, el artículo 10. de la Ley que ahora nos ocupa nos dá la respuesta al decir que "...son instituciones públicas, autónomas, con personalidad jurídica..." Sin embargo, aquí nos surge otra duda, ¿qué debemos entender por Institución Pública Autónoma?

Creemos que la Ley bajo estudio, al hablar de instituciones públicas, quiere significar con ello a personas jurídicas públicas (personas jurídicas de Derecho Público) o lo que la moderna doctrina del Derecho Administrativo ha denominado personas públicas de índole institucional, que son aquellas "...que se constituyen para la satisfacción de fines distintos de los particulares de los indivi

duos que las componen o las administran.,," (27)

Sin embargo, dichas personas de índole institucional se clasifican en varias categorías como son las corporaciones, las fundaciones y los establecimientos públicos personificados; y a la clase que pertenecen las cámaras de comercio y las de industria son a las primeras, mismas que se han definido como "...las que están constituidas por la agrupación forzosa de personas a las que son comunes unos determinados intereses..." (28)

En efecto, tal como lo veremos enseguida, ambas cámaras surgen como agrupaciones forzosas, esto es, por disposición de la Ley bajo estudio, y su creación obedece a una comunidad de intereses. Así, el artículo 2o. de la Ley señala: "Las Cámaras de Comercio se constituirán por comerciantes cualquiera que sean sus actividades específicas, y las de Industria podrán constituirse como Cámaras de carácter genérico o de carácter específico; las primeras serán las que agrupen a industriales de ramas afines y las segundas las que agrupen a industriales de una rama. No se constituirán Cámaras Mixtas de comerciantes e industriales."

Ahora bien, con relación a la duda consistente en que si dichas cámaras forman o no parte de la Administración Pública, la respuesta es negativa y contundente, porque incluso la propia Ley al decir que son instituciones públicas "autónomas", quiere indicar precisamente su separación de la Administración Pública y el hecho de que coadyuven con el Estado en algunos aspectos, no por ello se le vá a incluir dentro de su organización. (29)

(27).- Garrido Falla F. Vol. I. Op. cit. No puede decirse que las cámaras de comercio o de industria sean asociaciones privadas porque éstas nacen de la voluntad de los asociados, sin perjuicio de la correspondiente autorización administrativa; en cambio aquellas son creadas por normas jurídicas de Derecho Público, esto es, es la Ley la que dá origen a la creación de dichos entes, por ello, su nota característica es la forzosidad de la pertenencia de sus agremiados. -- (Puede verse también a Sainz de Bujanda Fernando, T. II. Op. cit. pág. 333 y sigts.)

(28).- Garrido Falla. Op. cit. pág. 300.

(29).- En Argentina y Uruguay existen algunos organismos parecidos a las cámaras de México, pero aquellos sí realizan funciones estatales, y se les ha denominado de diversas maneras tales como: entes paraestatales, personas públicas no estatales o personas jurídicas públicas de índole institucional. (Vease Ponrouge Giuliani. "Acerca de la llamada..." Op. cit. Pp. 363-364).

Para confirmar lo anterior, veamos cual es el objeto que les asigna la Ley a las Cámaras de Comercio y de Industria ; (Art. 4º) :

I.- Representar los intereses generales del comercio o de la industria de su jurisdicción;

II.- Fomentar el desarrollo del comercio o de la industria nacionales.

III.- Participar en la defensa de los intereses particulares de los comerciantes o industriales, según corresponda, establecidos en la zona que comprenda la jurisdicción de la cámara, y prestar a los mismos los servicios que en los estatutos se señalen;

IV.- Ser órgano de consulta del Estado para la satisfacción de las necesidades del comercio o de la industria nacionales;

V.- Actuar, por medio de la comisión destinada a ése fin, como arbitros o arbitradores en los conflictos entre comerciantes o industriales registrados, si éstos se someten a la cámara en compromiso por escrito.

VI.- Desempeñar, de conformidad con las disposiciones aplicables, la sindicatura en las quiebras de comerciantes o industriales inscritos en ellas;

VII.- Realizar las demás funciones que les señale esta Ley o sus estatutos.

La forma de constitución de las cámaras deriva de la propia Ley, según lo hemos apuntado; así, el artículo 5º dispone que: "Todo comerciante o industrial cuyo capital manifestado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea de dos mil quinientos pesos en adelante, está obligado a inscribirse durante el mes de enero de cada año, o dentro del mes siguiente a la fecha de la iniciación de sus actividades, en el Registro Especial que se llevará en la Cámara correspondiente o en las delegaciones de dicha Cámara..."

Con lo anterior se comprueba pues, que las agrupaciones e--

nunciadas se constituyen como forzosas por disposición de la Ley, - tan es así que el artículo 3º establece que las denominaciones "Cámara de Comercio" y "Cámara de Industria" solo podrán usarlas aquellas instituciones que se organicen de acuerdo con la Ley que ahora analizamos y de no ser así, ningún efecto producirá el acto de constitución.

El carácter que les reconoce la Ley a los miembros de cada Cámara es el de "activos afiliados o cooperadores" y los derechos y obligaciones específicos que les correspondan se los fijarán sus estatutos correspondientes, independientemente de los que les otorga - la Ley. (Art. 8º).

Ahora bien, por la inscripción de un comerciante o industrial en el Registro Especial de cada Cámara, estas "... costrarán una cuota anual que no será menor de ciento veinte pesos ni mayor del equivalente a diez veces el monto mensual del salario mínimo general de la zona correspondiente al área metropolitana del Distrito Federal. La cuota será fijada teniendo en cuenta la capacidad económica de la empresa que se registre..." (Art. 5º)

En esa cuota de inscripción obligatoria que deben cubrir - los comerciantes o industriales anualmente a su respectiva cámara, - localizamos la figura de la carga parafiscal, puesto que dicha obligación en ningún momento puede considerarse como un tributo porque - no se impone con base en lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República, ni mucho menos tiene por objeto o finalidad cubrir los gastos públicos. Tampoco es posible - encuadrarlos dentro del artículo 73 fracción VII, ya que no son aportaciones que se destinen a cubrir el Presupuesto General del Estado; por lo tanto, no tienen ninguna relación con la potestad tributaria estatal.

A dichas obligaciones tampoco podemos conceptuarlas como - un impuesto, como un derecho (o tasa) ni como una contribución especial por las razones siguientes:

1º.- Porque su destino es concretamente determinado por la

Ley de Cámaras de Comercio y de las de Industria, esto es, cubrir el presupuesto de cada agrupación que previamente apruebe la Asamblea General, que es el órgano supremo de cada organización (Art. 13 fracción II). Esto significa que el rendimiento de las cuotas de inscripción no puede destinarse a la cobertura del gasto público como es el caso de los impuestos, ni tampoco a costear los servicios públicos indivisibles.

2ª.- No se trata de derechos o tasas porque estos se pagan como contraprestación de un servicio brindado por la Administración Activa en su carácter de autoridad. En cambio, por las cuotas de inscripción a sus cámaras ni comerciantes ni industriales reciben a cambio ningún servicio; además, el servicio es solicitado por el particular y la inscripción ya hemos visto que es obligatoria para todos aquellos que tengan manifestado ante la Secretaría de Hacienda un capital de dos mil quinientos pesos o más, lo cual, en la actualidad, podemos asegurar que cualquier comerciante o industrial reúne ese requisito.

3ª.- Tampoco podemos decir que las cuotas de inscripción a las agrupaciones puedan generar la figura de la contribución especial (ya sea de mejora o por gasto) porque no existe para ellos un beneficio derivado de la realización de una obra pública, porque ésta sencillamente no existe. Igualmente, no se origina con la creación de tales agrupaciones un gasto público o un aumento de éste para el Estado y que a causa de ello se cobren.

En las cuotas de referencia tampoco podemos decir que se trate de productos o precios, ya que son obligaciones cuya fuente radica en la ley que analizamos y no en la voluntad contractual como es el caso de aquellos.

Por el contrario, las cuotas tratadas se establecen en beneficio de una persona jurídica pública distinta del Estado y su rendimiento tiene una afectación especial, no figurando, por tanto, en el Presupuesto General del Estado.

Por ello, al canalizarse esas cuotas en forma paralela al fisco y a los tributos, pasan a formar parte de las cargas parafiscales.

les.

Por último, cabe preguntarnos ¿que sucede cuando un comerciante o industrial que estando obligado a inscribirse a su cámara correspondiente no lo haga y tampoco pague su cuota? Se hacen acreedores a la sanción prevista en el artículo 6° de la Ley, consistente en una multa hasta del doble de la cuota máxima de inscripción, la cual podrá duplicarse en caso de reincidencia. Por consiguiente, -- tanto la inscripción como el pago son obligatorios.

LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL

Habiendo estudiado los diversos ordenamientos legales que a nuestro juicio contienen en sus disposiciones cargas parafiscales, concluiremos este punto con el estudio de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal para determinar, desde el punto de vista legal, el lugar de ubicación de los organismos descentralizados perceptores de tales cargas, dentro de la Administración Pública del Estado.

El mencionado ordenamiento legal fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1976 y entró en vigor el día 1° de enero de 1977 abrogando la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado del 23 de diciembre de 1958.

Dicha Ley consta de 54 artículos, algunos de los cuales se han reformado; sin embargo, en su oportunidad, habremos de referirnos a tales reformas.

El título primero de la Ley Orgánica en estudio dice "De la Administración Pública Federal", y su artículo 10. señala: "La presente ley establece las bases de organización de la Administración Pública Federal, centralizada y paraestatal.

'La Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República integran la Administración Pública Centralizada.

'Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito las organi-

zaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos, componen la administración pública paraestatal".

Vemos, pues, que los organismos descentralizados forman parte de la administración pública paraestatal; es decir, son entidades ubicadas al margen de la administración centralizada, pero, una y otra integran a fin de cuentas la Administración Pública Federal.

Por su parte el artículo 3° señala que el Poder Ejecutivo de la Unión se auxilia de las siguientes entidades de la administración pública paraestatal:

- a) organismos descentralizados.
- b) empresas de participación estatal, instituciones nacionales de crédito, organizaciones auxiliares nacionales de crédito e instituciones nacionales de seguros y de fianzas, y
- c) fideicomisos.

El consejero jurídico del Gobierno Federal es, por disposición del artículo 4°, el Procurador General de la República.

En el título segundo de la Ley que nos ocupa, se incluye el estudio de la Administración Pública Centralizada.

Tanto las Secretarías de Estado como los Departamentos Administrativos gozan de igual rango, por lo tanto, entre ellos no existe preeminencia alguna. (Art. 9°)

El artículo 10 de la Ley bajo estudio indica que los titulares de las Secretarías de Estado y de los Departamentos Administrativos, ejercen las funciones de su competencia por acuerdo del Presidente de la República.

Por disposición del artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, para que los asuntos encomendados a las Secretarías de Estado y a los Departamentos Administrati

vos puedan ser atendidos con eficacia dichos entes podrán contar con organos administrativos desconcentrados, "...que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables".

El Poder Ejecutivo de la Unión con el objeto de estudiar, planear y despachar los negocios del orden administrativo cuenta con las siguientes dependencias: (Art. 26°)

Secretaría de Gobernación.
Secretaría de Relaciones Exteriores.
Secretaría de la Defensa Nacional.
Secretaría de Marina.
Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
Secretaría de Programación y Presupuesto.
Secretaría de Patrimonio y Fomento Industrial.
Secretaría de Comercio.
Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos.
Secretaría de Comunicaciones y Transportes.
Secretaría de Asentamientos Humanos y Obras Públicas.
Secretaría de Educación Pública.
Secretaría de Salubridad y Asistencia.
Secretaría del Trabajo y Previsión Social.
Secretaría de la Reforma Agraria.
Secretaría de Turismo.
Secretaría de Pesca. (Por decreto publicado en el D.O. del 4 de enero del año en curso dejó de ser Departamento Administrativo)

Departamento del Distrito Federal.

Las cuestiones financieras, son controladas por las Secretarías de Hacienda y Crédito Público y por la de Programación y Presupuesto. Entre las funciones más importantes de la primera destacan:

a).- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas, y las leyes de ingresos federal y del Departamento del Distrito Federal.

b).- Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.

A la Secretaría de Programación y Presupuesto corresponden entre otras funciones, las siguientes: (Art. 32°)

1.- Elaborar el plan general del gasto público de la Administración Pública Federal y de los programas especiales que fije el Presidente de la República.

2.- Proyectar y calcular los egresos del Gobierno y los ingresos y egresos de la administración pública paraestatal, y hacer la glosa preventiva de los ingresos y egresos del propio Gobierno Federal y del Departamento del Distrito Federal.

3.- Planear, autorizar, coordinar vigilar y evaluar los programas de inversión pública de las dependencias de la administración pública centralizada y de las entidades de la administración paraestatal.

4.- Controlar y vigilar financiera y administrativamente la operación de los organismos descentralizados, instituciones corporaciones y empresas que manejen, posean o exploten bienes y recursos naturales de la nación o las sociedades e instituciones en que la administración pública federal posea acciones o intereses patrimoniales, y que no estén expresamente encomendados o subordinados a otra dependencia.

De las funciones apuntadas que la Secretaría de Programación y Presupuesto tiene encomendadas, podemos decir que, aún cuando dicha Secretaría ejerce cierto control sobre los organismos descentralizados ello no desvirtúa la naturaleza jurídica de las aportaciones que se han establecido en favor de tales entes paraestatales porque, según lo hemos apuntado, las cargas parafiscales son figuras independientes a los tributos tradicionalmente conocidos y percibidos por el fisco para cubrir el gasto público aprobado por la Secretaría de Programación y Presupuesto, y que por concepto de gasto público entendemos los gastos de la Administración Pública Centralizada.

El título tercero de la Ley que estamos analizando se refiere a la Administración Pública Paraestatal, dentro de la cual, según el artículo 45° "... serán considerados como organismos descentralizados las instituciones creadas por disposición del Congreso de la Unión, o en su caso por el Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la forma -

o estructura legal que adopten".

La anterior disposición es la base para distinguir al organismo descentralizado del organismo desconcentrado el cual, según lo vimos al analizar el artículo 17 de la propia ley están subordinados jerárquicamente y poseen parte de la competencia administrativa del ente del cual dependen y actúan como órganos del mismo ente, por lo tanto, carecen de personalidad jurídica propia.

Así, pues, el organismo descentralizado forma parte de la Administración Pública Paraestatal pero, a diferencia del organismo desconcentrado, posee personalidad jurídica y patrimonio propios y solo mantiene con el Poder Ejecutivo Federal, relaciones vinculatorias con la finalidad específica de regular el control administrativo de su funcionamiento orgánico.

Inclusive, según lo veremos enseguida al estudiar la jurisprudencia de nuestro más alto Tribunal, el organismo descentralizado es un ente que no forma parte integrante de la Federación.

8.- JURISPRUDENCIA

Debido a la diversidad de criterios doctrinarios que se han elaborado acerca de la naturaleza jurídica de las cuotas del Seguro Social es siempre importante examinar la jurisprudencia y tesis no solo de nuestro máximo tribunal en la República, sino también la de los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, así como los criterios o tesis del Tribunal Fiscal de la Federación y aquellos que, aún cuando no constituyen jurisprudencia, son siempre de interés para orientar mejor nuestra opinión, sobre todo en temas tan controvertidos como creemos es el que hemos seleccionado.

Ya hemos visto que el 4 de noviembre de 1944 ocurrió la reforma al artículo 135 de la Ley del Seguro Social en donde se le asignó al Instituto Mexicano del Seguro Social, el carácter de organismo fiscal autónomo.

También hemos reconocido, con Moreno Padilla, que dicha reforma tuvo un carácter pragmático, por las razones expuestas en su oportunidad.

Pues bien, a partir de esa reforma aumentaron los problemas para determinar la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patro

nales que se pagan al IMSS; máxime cuando la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1945 las comienza a conceptuar como derechos.

El mismo criterio sostiene en ésa época el Tribunal Fiscal de la Federación, al establecer la siguiente tesis:

"INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL, CARACTER DE LAS APORTACIONES AL MISMO.- Deben considerarse como derechos -tales aportaciones, en virtud de ser pagos que se hacen en razón de los servicios que el Instituto presta y debe prestar; contraprestaciones por dichos servicios pues, en efecto, el artículo 1º de la Ley del Seguro Social como un servicio público nacional, y a través de sus varias disposiciones se comprende, con toda claridad que las aportaciones se pagan a dicho Instituto para que él por su parte otorgue los beneficios contenidos en la propia ley. Además, esa naturaleza de las aportaciones al Seguro Social se hace más palpable por las disposiciones de las leyes de ingresos de la federación, en donde dichas aportaciones figuran con el carácter de "derechos." (30)

Creemos que el Tribunal Fiscal de la Federación, al emitir la tesis anterior, no tomó en cuenta los requisitos que la doctrina ha elaborado en torno a los derechos, en el sentido de que los servicios susceptibles de generar tales figuras son aquéllos que presta la Administración Activa y no la Delegada, actuando en funciones de Derecho Público, es decir, en su carácter de autoridad. Situaciones que no se presentan en las cuotas que se pagan al Seguro Social.

Así pues, continuó la polémica en torno a la naturaleza jurídica de tales aportaciones; sin embargo, por considerar que ha transcurrido demasiado tiempo desde que se emitieron los criterios antes apuntados (década de los cuarentas y cincuentas) y que se han modificado los mismos, no sólo en nuestro máximo tribunal, sino en las Leyes de Ingresos de la Federación, es conveniente citar los criterios más recientes tomando como punto de partida el año de 1970 y hasta la fecha.

(30) - Tesis citada por Jorge I. Aguilar en "Las cuotas del Seguro Social" Op. cit. que originalmente apareció en la Revista Foro (Órgano de la Barra Mexicana de Abogados.). Dicho Artículo fué elaborado en 1953.

En 1970, la Suprema Corte de Justicia de la Nación tal parece que aceptó la tesis de que las cuotas obrero-patronales representen contribuciones especiales, ya que estableció lo siguiente:

"SEGURO SOCIAL, CONSTITUCIONALIDAD DEL PARRAFO TERCERO DEL-ARTICULO 29 DE LA LEY DEL, QUE IMPONE OBLIGACIONES A LOS PATRONES.- No es exacto que el Instituto Mexicano del Seguro Social cobre, con fundamento en el artículo 29 de la Ley, -servicios que no ha prestado ya que mientras no se dé de baja a un trabajador y en algunos casos aún después de que se dé tal baja, está obligado a otorgar los servicios que determina la Ley del Seguro Social a todos los sujetos del régimen obligatorio de seguridad social cuando dichos sujetos lo soliciten. Las cuotas obreropatronales son créditos fiscales, verdaderos tributos o contribuciones en sentido genérico según la terminología constitucional, que los patrones y obreros pagan obligatoriamente al Estado, al beneficiarse de manera especial por la implantación del servicio público administrativo de la seguridad social, servicio que a la vez reporta un beneficio colectivo. Estos tributos tienen su fundamento jurídico, además de la sujeción a la potestad de imperio del Estado para imponer las contribuciones necesarias a fin de hacer frente a los gastos públicos, en lo dispuesto por el artículo 123, fracción XXIX de la Constitución Política, pues el Seguro Social constituye un servicio público nacional, establecida con carácter obligatorio en cumplimiento de ese precepto de nuestra Carta Fundamental. Dentro de este orden de ideas, mientras el trabajador no ha sido dado de baja por un patrón, el Instituto Mexicano del Seguro Social está obligado a dar todas las prestaciones que señala la Ley y sus reglamentos, y el trabajador tiene derecho a dichas prestaciones, siempre que se den los presupuestos que el ordenamiento señala para que nazca el derecho al beneficio especial."

Amparo en revisión 4547/67, promovido por Carlos Delgado Andrade, fallado el 16 de Junio de 1970, por unanimidad de 17 votos de los Señores Ministros: Orozco Romero, Del Río, Rebollo, Jiménez Castro, Rivera Silva, Huitrón, Rojina Villagas, Saracho Alvarez, Iñarritu, Azuela, Solís López, Cannedo Aldrete, Yáñez Ruiz, Ramírez Vázquez, Guerrero Martínez y Aguilar Alvarez. Presidente: Carbajal. Ponente: Carlos Del Río Rodríguez. (31)

Posteriormente, tanto el primer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa como la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cambiaron de criterio y en el año de 1972, ambos tribunales establecieron jurisprudencia sobre la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales y de los créditos por capitales constitutivos.

En efecto el primero de ellos, sostuvo lo siguiente:

(31). Tesis visible en las págs. 303-304 del Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por su presidente, en el año de 1970. Lo subrayado es nuestro.

"SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. NO TIENEN EL CARÁCTER DE CREDITOS DEL GOBIERNO FEDERAL. La circunstancia de que el artículo 135 de la Ley del Seguro Social prevenga que el capital constitutivo, entre otras cuotas que deben pagarse al Instituto, tienen el carácter de crédito fiscal, no significa, porque no se expresa así en el régimen fiscal mexicano, que sea un impuesto, derecho, producto o aprovechamiento y la indicación de que el deber de pagar los aportes, los intereses moratorios y los capitales tengan "el carácter de fiscal", sólo quiere decir que se asimila a ese tipo de crédito, para los efectos del cobro únicamente y no para darles en esencia naturaleza fiscal en los términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y artículos 2, 3, 4 y 5 del Código Fiscal de la Federación."

D.A. 561/71 (Amparo Directo). Hilaturas Salyazar, S.A. - 6 de Marzo de 1972. Unanimidad de votos. Ponente: Lic. -- Jesús Ortega Calderón. (32)

Algo muy importante que deja establecido el Tribunal Colegiado mencionado, en la anterior tesis, es que tanto las cuotas que se pagan al Seguro Social, así como los créditos por capitales constitutivos, sólo tienen el carácter de "fiscales" en su aspecto de pago, más no que su naturaleza jurídica sea de ese tipo. Además, excluye la posibilidad de que tales aportaciones configuren un impuesto, un derecho, un producto o aprovechamiento; y si no menciona a la contribución especial, es porque ésta no se encuentra regulada en nuestro Código Fiscal Federal.

En tales condiciones, veamos ahora el criterio que sobre el particular tomó nuestro Supremo Tribunal de la República.

Con relación a las cuotas obrero-patronales, la Corte definió jurisprudencia en los términos siguientes:

"SEGURO SOCIAL, LEY DEL.- El legislador ordinario en el artículo 135 de la Ley del Seguro Social dió el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deben cubrir los patronos como parte de los recursos destinados al sostenimiento del Seguro Social, considerando a las cuotas como contribuciones de derecho público de origen gremial que el profesional a cargo del patrón que desde un punto de vista jurídico, económico o de clase social, puede estimarse como un cumplimiento de prestación del patrón en bien del trabaja--

(32).- Tesis de Jurisprudencia de precedentes importantes del primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito; visible en las págs. 64-65 del Informe del Presidente a la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1972.

dor constituyendo un salario solidarizado o socializado que halla su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el artículo 123 de la Carta Magna y su reglamentaria. De tal manera que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del Seguro Social quedan comprendidas dentro de los tributos que impugna (sic impone?) el Estado a los particulares con fines parafiscales, con carácter obligatorio para un fin consagrado en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado en cargado de la prestación de un servicio público"

Amparo en revisión 4607/55, promovido por Manufacturas Unidas, S.A., fallado el 29 de Junio de mil novecientos setenta y uno por unanimidad de diecisiete votos de los señores ministros: Guerrero López, Del Río, Rebolledo, Jiménez Castro, Ribera Silva, Burqueto Farrera, Huitrón, Rojina Villegas, Saracho Alvarez, Solís López, Canedo Aldrete, Salmorán de Tamayo, Yáñez Ruiz, Guerrero Martínez, Mondragón Guerra, Aguilar Alvarez y Presidente Guzmán Neyra. Fue ponente el señor Ministro Martínez Ulloa. (33)

Aún cuando consideramos algo confusa, la anterior tesis de jurisprudencia, destacan varios puntos de interés que podemos desglosar de la siguiente manera:

1ª.- Que considera a las cuotas como contribuciones de Derecho Público de origen gremial, y que constituyen un salario solidarizado o socializado en bien del trabajador; con lo cual, la Corte acepta un criterio de Derecho Laboral que han sostenido en la doctrina sudamericana los uruguayos Buchner y Caggiani (34) y en Europa, Morselli y Carlo Lega (35).

2ª.- Que el fundamento constitucional de las cuotas del Seguro Social, no se encuentra en el artículo 31, fracción IV, sino en el 123 del propio ordenamiento y su ley reglamentaria, es decir, en la Ley Federal del Trabajo.

3ª.- Que aún cuando nuestro más alto Tribunal, diga que las cuotas obreropatronales se encuentren dentro de los tributos, reconoce que dichos "Tributos" tienen fines parafiscales, con lo cual, toma

(33).- Tesis sustentada por el tribunal pleno; visible en la pág. 263 del Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su presidente, en el año de 1972. Primera parte. Mayo Edicionoa, México 1972. Lo subrayado es nuestro.

(34).- Vease, Fonrouge G.C.M. en "Acerca de la llamada..." Op. cit. - pág. 378 y sigts. Idem De la Garza Op. cit. pág. 360.

(35).- Vease Morselli E. "El punto di vista teorico..." Op. cit. págs. 223 y sigts. Idem. Carlo Lega. Op. cit. pág. 162 y sigts.

influencia de la doctrina española que habla de tributos parafiscales, según lo hemos señalado en los capítulos anteriores.

Aquí es donde discrepamos del criterio de la Corte, porque consideramos que si como bien lo dice, las cuotas no tienen su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política, -- existe una contradicción al decir que son tributos.

4º.- Finalmente, (y creemos que esto confirma la contradicción antes mencionada) la Corte considera que las cuotas de referencia, se establecen con una finalidad específica; en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado; es decir, que no se establecen en favor del fisco, sino en favor del organismo receptor, presentándose aquí una situación diversa a la que ocurre con los tributos.

En virtud de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, solo se refirió a las cuotas obreropatronales en la tesis anteriormente citada, hubo necesidad de reflexionar también sobre los créditos - por capitales constitutivos, a los cuales, nosotros hemos reconocido la misma naturaleza jurídica que a las cuotas. Así pues, el tribunal citado sentó jurisprudencia diciendo:

"SEGURO SOCIAL, LEY DEL.- Los capitales constitutivos contenidos en el artículo 48 de la Ley referida, no tienen su origen en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Federal, sino que su fundamento se encuentra en el artículo 123 fracciones XIV y XXIX de la propia constitución, la primera se relaciona, con deberes a cargo del patrón de indemnizar a sus trabajadores por accidentes de trabajo o enfermedades profesionales y la segunda a la obligación del Estado de establecer el régimen de seguridad social. En consecuencia, el pago de los capitales constitutivos no tiene ninguna relación con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que consigna la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por ello no rigen para los citados capitales los principios en el contenido de proporcionalidad y equidad, los cuales son exclusivos de las prestaciones fiscales en cuyo concepto no se incluyen los capitales constitutivos. En efecto, las cuotas que se recaudan en concepto de los capitales no son para que el Estado cubra los gastos públicos, sino que directamente pertenecen a los trabajadores o sus beneficiarios".

Amparo en revisión 5976/69, promovido por Anderson Clayton & Cía., S. A., fallado el 11 de enero de 1972, por unanimidad de 17 votos de los señores ministros: Guerrero López, - Del Rfo, Rebolledo, Jiménez Castro, Rivera Silva, Burquete Farrera, Huitrón, Saracho Alvarez, Iñarritu, Solís López, - Canedo Aldrete, Yañez Ruz, Ramírez Vázquez, Guerrero Martínez, Mondragón Guerra y Presidente Guzmán Neyra. Fue ponente el Señor Ministro: Ramírez Vázquez. (36)

En base a lo expuesto en la tesis precitada, sostenemos que al ser las cuotas y los créditos por capitales constitutivos dos momentos de una misma obligación, tienen que participar de la misma naturaleza jurídica y si la Corte ha dicho que los últimos, no tienen nada que ver con el artículo 73 fracción VII de nuestra Carta Fundamental, que es el precepto que otorga soberanía o potestad tributaria al Estado para recabar las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto de la Administración Activa, no puede desconocer que también las cuotas de ninguna manera pueden relacionarse con dicho dispositivo legal por participar de la misma naturaleza.

Por ello, nosotros hemos sostenido que las cargas parafiscales no poseen naturaleza tributaria, siendo ingresos que se canalizan en forma paralela al fisco y a los tributos y que no se destinan a cubrir los gastos públicos, no presentando tampoco las características de proporcionalidad y equidad propias de los tributos.

Esos requisitos que deben reunir los tributos también han sido motivo de exámen por parte de la Suprema Corte de nuestro país, y al efecto ha establecido lo siguiente:

"FISCAL: TRIBUTOS CONOCIDOS COMO DERECHOS. REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CONTENER.- Es verdad que el tipo de contribuciones que tanto en la doctrina jurídica, como en la legislación, se conoce como derechos, se causan en razón a un servicio público que presta el Estado; sin embargo el monto de su cobro lo establece el propio estado, con las únicas limitaciones comunes a todo tributo y que se reducen a tres: Que se establezca en una ley; que lo recaudado se destine a sufragar los gastos públicos; y que se respete el principio de proporcionalidad y equidad a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República. Es evidente que el estado, como ente soberano, puede legítimamente modificar el monto del tributo, siempre y cuando se ajuste a lo mandado por el precepto constitucional que se acaba de citar, sin que ello signifique que la disposición sea retroactiva, pues para que ello ocurriera -

(36).- Tesis sustentada por el Tribunal Pleno: visible en las págs. 264-265 del Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su presidente en el año de 1972. Op. cit.

sería necesario que una nueva ley, que modificase el monto del tributo, dispusiera que la tarifa, nueva también, se aplicara en el cobro de servicios prestados con anterioridad a su vigencia, es decir que estableciera cuotas que gravitasen sobre el servicio que se prestó en el pasado, por lo que debe estimarse, que un decreto de esta naturaleza, que modifica cuotas relativas al cobro de derechos fiscales, no es retroactiva ni vulnera garantías individuales".

Amparo en revisión 2019/78. Máximo Jiménez García. # de Mayo de 1979. Unanimidad de 15 votos de los ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas, Castellanos Tena, Rivera Silva, Lozano Ramírez, Pavón Vasconcelos, Rebolledo, Iñárritu, Palacios Vargas, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Del Río, Calleja García y Presidente Tellez Cruzos, Ponente: Mario G. Rebolledo. (37)

Apoyándonos pues, en los criterios de la Corte, jurisprudenciales o no, sostenemos que tanto las cuotas como los créditos por capitales constitutivos no pueden conceptuarse como tributos, porque no reúnen dos requisitos: que lo recaudado por dichos conceptos no se -- destina a la cobertura del gasto público y, que no se presentan los -- requisitos de proporcionalidad y equidad.

Ahora bien, existen autores como Sainz de Bujanda (38) que consideran que cualquier modalidad de exacción o gravámen resumen un tributo, porque afirman que a fin de cuentas todas derivan de la potestad de imperio del Estado.

Nosotros no compartimos ése criterio porque, al menos en -- nuestro país, existen ingresos que aún se cataloguen como "créditos fiscales", no pueden constituir propiamente un tributo. Tal es el caso de las multas, reputadas como aprovechamientos en el artículo -- 5° del Código Fiscal de la Federación y que, cuando analizamos la -- "corriente que niega la existencia de la parafiscalidad" en el capítulo anterior, hicimos referencia a ellos.

Pues bien, veamos que ha opinado nuestro máximo tribunal, -- con relación a dichas multas:

(37).- Tesis núm. 12 de precedentes importantes en amparos en revisión que no constituyen jurisprudencia, sustentada por el pleno de la S.C.J.N. visible en las págs. 452-453 del Informe rendido a dicho -- tribunal por su presidente en el año de 1979.

(38).- Op. cit.

"CREDITOS FISCALES. Tratándose de multas, no pueden constituir propiamente un crédito fiscal. La palabra "crédito", en términos generales, significa lo que se debe a una persona, y, desde que algo se adeude a una tesorería, existe un crédito a favor de la misma que tiene derecho a cobrar, pero el hecho de que todas las multas vayan a parar al erario, no basta para dar el carácter fiscal a toda multa. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de infracciones a las leyes que determinan dichos impuestos y el Tribunal Fiscal debe conocer solamente de asuntos fiscales. Por tanto, aunque una multa pertenezca al fisco, esa circunstancia no le imprime naturaleza fiscal a la resolución que haya dado origen a esa sanción, por lo que el Tribunal Fiscal sólo puede conocer de inconformidades contra las leyes tributarias".

Quinta Epoca: Tomo LXXII. Pág. 4567. "Montepío Luz Saviñón." (39)

Del criterio de la Corte apuntado, apreciamos que ni siquiera por el hecho de que una multa esté preceptuada por el Código Fiscal Federal como aprovechamiento, ni porque su destino sea ingresar al fisco, son requisitos bastantes para asignarle carácter fiscal. En consecuencia, si no pueden reputarse como créditos fiscales todos los créditos en favor del Estado, menos pueden constituir tributos.

Las tesis más recientes que han sustentado los tribunales colegiados de circuito en materia administrativa y la Suprema Corte, con relación a las cuotas obrero-patronales y capitales constitutivos, son acordes a la jurisprudencia que estableció la Corte en 1972. Así lo podemos apreciar en las siguientes ejecutorias:

"SEGURO SOCIAL. INTERPRETACION DE LOS ARTICULOS 1º, 4º Y -- 135 DE LA LEY DE 1959.- El Seguro Social constituye un servicio público de carácter obligatorio y aplicación inmediata, entre una persona vinculada a otra por una relación de trabajo, de tal manera que no es menester que el trabajador de un patrón requiera de los servicios que el Instituto Mexicano del Seguro Social pueda prestar en las diversas ramas de los seguros, para que se actualice la obligación de pagar las cuotas obrero-patronales, porque dichas cuotas -- del régimen del Seguro Social Obligatorio, al igual que las primas de un seguro cualquiera, son la contraprestación de la cobertura de un riesgo que puede o no llegar a realizar-

(39).- Tesis visible en las págs. 389-390, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte; Segunda Sala. 1917-1975 -- Mayo Ediciones, México 1975.

se, ya que en los términos de ley, ello no constituye una -
excepción para omitir la obligación de pagar las cuotas re-
lativas, Y porque son, además, una contribución de derecho
público de origen gremial o profesional, a cargo del patrón,
que hallan su apoyo legal en lo dispuesto por el artículo -
123 de la Carta Magna y su reglamentaria (Jurisprudencia "
103 contenida a fojas 224 de la Primera Parte, última compi-
lación) "

Amparo directo 32/77. Hangar Principal, S.A. 17 de febre-
ro de 1977. Unanimidad de votos. Ponente Juan Gómez Díaz,
Secretaría: María Soledad Hernández de Mosqueda. (40)

"CUOTAS OBRERO-PATRONALES, EL PAGO DE LAS, NO ES UN GASTO -
PROPIO DEL NEGOCIO Y POR ENDE NO SON DEDUCIBLES PARA LOS --
EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- Los gastos
efectuados por el patrón relativos al pago de cuotas obre-
ro-patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, no
son gastos propios del funcionamiento de un negocio, porque
estas cuotas tienen la naturaleza de contribuciones especia-
les de servicio a cargo del patrón, que desde el punto de -
vista jurídico, económico o de clase social, puede estimar-
se como un cumplimiento de prestaciones del patrón en bien
del trabajador, constituyendo un salario socializado que ha
lla su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo -
en lo dispuesto por el artículo 123 de la Carta Magna y su
reglamentaria, y además, dichas aportaciones no son deduci-
bles para los efectos del pago del impuesto sobre la Renta.
En efecto, si las cuotas obrero-patronales, revisten el ca-
rácter de contribución, ello lógica y jurídicamente no pue-
de estimarse como un gasto propio del funcionamiento de un
negocio, ya que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo
31, fracción IV, de la Constitución Federal, aquellas con-
tribuciones resultan obligatorias, de ahí la inoperancia de
su deducibilidad, para efectos del pago del Impuesto sobre
la Renta, en virtud de que como se apunta, si aquellas cuo-
tas revisten el carácter de contribuciones, éstas jurídicamente
no pueden ser deducibles, máxime que si bien es ver-
dad que forman parte de las erogaciones de un negocio, en -
cuanto a su naturaleza jurídica contable, sin embargo, tam-
bién es verdad que dichos gastos no pueden deducirse por es-
tar destinados al pago de una contribución."

Amparo directo 6/78. Ferralver, S.A. 13 de julio de 1978.
Unanimidad de votos. Ponente: Angel Suárez Torres. Secre-
tario: Hugo G. Lara Hernández. (41)

(40).- Tesis de jurisprudencia número 57, sustentada por el Segundo -
Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Vi-
sible en las págs. 151-152 del Informe del presidente a la S.C.J.N. -
del año de 1977. Lo subrayado es nuestro.

(41).- Tesis número 29 de precedentes importantes, sustentada por el
Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circui-
to. Visible en la pág. 168 del Informe del presidente a la S.C.J.N.
en el año de 1978.

"SEGURO SOCIAL, NATURALEZA JURIDICA DE LAS CUOTAS DEL.- En el artículo 135 de la Ley del Seguro Social el legislador ordinario confirió el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deben cubrir los patrones como parte de los recursos destinados al sostenimiento del Seguro Social, considerándolas como contribuciones de origen gremial o profesional a cargo del patrón, que hallan su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el artículo 123 de la Carta Magna y por su Ley Reglamentaria; de tal manera que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del Seguro Social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado a los particulares por razones parafiscales, con carácter obligatorio, para la satisfacción de los fines que persigue la persona jurídica que tiene a su cargo la prestación de un servicio público en administración indirecta del Estado. En tales circunstancias, no se puede considerar que la obligación de cubrir las cuotas del Seguro Social sea de carácter civil, derivada de un acuerdo de voluntades, sino que su imposición deriva de un imperativo legal".

Amparo directo 4622/78. Cigarros "El Aguila, S. A. de C.V." 29 de agosto de 1979. 5 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles. Secretario: José Alejandro Luna Ramos. (42)

Aún cuando en algunas de las tesis que hemos apuntado, tanto de los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa como de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se menciona que las cuotas del Seguro Social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado con carácter obligatorio; -- consideramos que es equivocado y contradictorio ése criterio, puesto que los mismos tribunales han sostenido que tales aportaciones no tienen su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política Mexicana y con relación a los capitales constitutivos han dicho que tampoco se fundamentan en el artículo 73 fracción VII del mismo ordenamiento, que es precisamente el que dá validéz a la potestad tributaria estatal en nuestro sistema; luego entonces, no es posible que se hable de tributos con apoyo en esa antinomia, máxime cuando se ha reiterado que las mencionadas aportaciones no son impuestos, derechos, productos o aprovechamientos, puesto que no se expresa así en el régimen fiscal mexicano.

(42).- Tesis número 140 de las que resuelven denuncias de contradicción entre Tribunales Colegiados de Circuito; sustentada por la Segunda Sala de la S.C.J.N.; visible en la pág. 140 del Informe del presidente a ése máximo tribunal en el año de 1979.

Quizá sea muy difícil para la Corte y los Tribunales Colegiados de Circuito llegar a sostener la naturaleza no tributaria de las cuotas y de los créditos por capitales constitutivos, ya que sucedería una situación parecida a la que se presenta con la figura de la contribución especial: que aún cuando un sector mayoritario de la doctrina sostiene plenamente su existencia como tributo, el legislativo aún no se decide a incluirla dentro del Código Fiscal de la Federación, quizá por la oposición que presentarían los contribuyentes a su pago, al creer impuesto un nuevo gravamen, y considera mejor seguir cobrándolo de manera velada con otros nombres, tales como los famosos "derechos de cooperación para obras públicas", que aparecen en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. (43)

Lo importante, es que la Corte ya ha empezado a emplear el término parafiscal, aunque inadecuadamente, en nuestro concepto.

Por otra parte, y con relación a las demás especies de aportaciones que tratamos en el presente capítulo y que se instituyen en beneficio de diversos organismos tales como ISSSTE, INFONAVIT, ISSFAM, y las Cámaras de Comercio e Industria; es lamentable que tanto los tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa como la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal en el país, hayan pasado por alto hasta la fecha estudiar su naturaleza jurídica.

Sin embargo, nosotros consideramos que las aportaciones instituidas en favor de los organismos arriba apuntados reúnen las mismas características que las cuotas obreropatronales y que los créditos por capitales constitutivos, por las razones que hemos dejado establecidas y porque, además, todos esos organismos beneficiarios tienen la nota en común de ser personas jurídicas distintas del Estado, según ha quedado señalado con alguna de las tesis que ya citamos, y con la que a continuación transcribimos"

"SEGURO SOCIAL, INSTITUTO MEXICANO DEL.- POR SU CARACTER DE ORGANISMO DESCENTRALIZADO, NO ES PARTE INTEGRANTE DE LA FEDERACION.- Siendo el Instituto Mexicano del Seguro Social, por expresa determinación de su ley constitutiva, un orga-

(43).- Desafortunadamente en la doctrina de las cargas parafiscales, es reducido el sector que por el momento sostiene la naturaleza no tributaria de las cuotas y de los capitales constitutivos.

nismo descentralizado con personalidad jurídica propia, es una entidad separada de la administración central, Solo - mantiene con el Poder Ejecutivo Federal, conforme a lo previsto por diversos ordenamientos legales, relaciones vinculadoras con la específica finalidad de regular el control administrativo de su funcionamiento orgánico. De lo que se sigue que, por la peculiar característica de estar dotado de personalidad jurídica propia, constituye un ente que no forma parte integrante de la Federación. Solo pueden considerarse comprendidos dentro del sistema administrativo propiamente dicho, del Poder Ejecutivo Federal y como partes integrantes del mismo, los organismos que se instituyen como figuras que la doctrina clasifica de "desconcentración administrativa" y que son aquellos a los que se les atribuye, mediante subordinación jerárquica directa, parte de la competencia administrativa, y, por lo mismo, en el desempeño de sus funciones únicamente actúan como órganos del mismo ente estatal, es decir, que carecen de personalidad jurídica propia."

Séptima Epoca, Tercera Parte. Vol. 53, Pág. 84. A.D. --- 1262/69, Instituto Mexicano del Seguro Social. 5 votos. (44)

Con esto comprobamos que si la Corte considera al IMSS como un ente que no forma parte del Poder Ejecutivo Federal, mucho menos puede formar parte del Legislativo ni del Judicial, y en esas condiciones no puede considerarse desde ningún ángulo como un órgano del Estado.

Ahora bien, al participar los otros organismos descentralizados que consideramos como perceptores de cargas parafiscales (ISSSTE, INFONAVIT, ISSFAM y las Cámaras de Comercio e Industria) de los mismos caracteres que el IMSS (personalidad jurídica y patrimonios propios) también por disposición de su ley constitutiva, podemos asegurar que tampoco éstos forman parte del Estado, ni pueden considerarse como un órgano estatal.

Bajo esas circunstancias, nos inclinamos plenamente por sostener que las aportaciones instituidas en beneficio de tales organismos no pueden tampoco catalogarse como tributos por las razones que ya hemos apuntado, y porque dichas entidades participan de la misma estructura orgánica y tienen finalidades semejantes a las del IMSS. (45)

(44).- Tesis sustentada por la Segunda Sala de la S.C.J.N., visible en las págs. 636-637 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. 1917-1975. Op. cit. Lo subrayado es nuestro.

(45).- Salvo el caso de las cuotas de inscripción a las Cámaras de Comercio e Industria según lo señalamos en su oportunidad.

Por lo tanto, esas aportaciones son auténticas cargas pa-
rafiscales.

CAPITULO IV

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

I.- Con la denominación Parafiscalidad, se hace referencia a una actividad financiera que se desenvuelve al margen del fisco, - y que se aplica en nuestro medio a los procedimientos mediante los cuales se realiza el financiamiento de organismos descentralizados o autónomos; es decir, personas jurídicas distintas del Estado.

II.- En nuestro país, a través de la parafiscalidad se obtienen los ingresos necesarios para poder financiar los gastos de los organismos encargados de prestar servicios de seguridad social; ya que a través de dicha actividad, tales organismos obtienen aportaciones al margen de los tributos tradicionalmente conocidos (impuestos, derechos, contribuciones especiales) que son precisamente las cargas parafiscales, cuya finalidad específica es satisfacer el presupuesto del organismo receptor.

III.- Las características que debe reunir una carga parafiscal, son las siguientes:

a).- Que sean establecidas en una ley formal y materialmente válida.

b).- Que se establezca en favor de un organismo descentralizado, o de cualquier otra persona jurídica distinta de la Administración Pública Central.

c).- Que su rendimiento se afecte de manera específica a financiar los gastos del organismo beneficiario.

d).- Que se imponga única y exclusivamente a los afiliados a los organismos perceptores de tales gravámenes.

e).- Que se canalicen al margen de los ingresos fiscales o tributarios. (Ver apéndice)

IV.- La definición de cargas parafiscales que proponemos, es la siguiente: Son aquellas aportaciones establecidas en Ley, en favor de personas jurídicas de Derecho Público distintas de la Administración Central y a cargo de los afiliados a dichas entidades, - con el objetivo específicamente determinado de financiar los gastos del ente receptor.

V.- Las cargas parafiscales no poseen la naturaleza jurídica de los tributos, ya que no reúnen todas las características de éstos, ni encuadran en su definición. En consecuencia, sostenemos su naturaleza parafiscal o paratributaria, es decir, cargas que se-

establecen y perciben en forma paralela o al margen de los ingresos fiscales o tributarios.

VI.- El principio de justicia que se desprende de los términos proporcionalidad y equidad que se usan en el artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República no tiene aplicación en las cargas parafiscales, ya que éstos no son tributos y, por lo tanto, su fundamento constitucional no es el propio precepto mencionado ni el artículo 73, fracción VII de la misma ley fundamental, sino, en la mayor parte de los casos, el artículo 123 apartados A y B en las correspondientes fracciones que dejamos señaladas en su oportunidad y en otros no encuentran apoyo constitucional, como es el caso de las cuotas de inscripción que cubren los comerciantes e industriales a sus respectivas Cámaras.

VII.- En consecuencia, sostenemos plenamente la existencia de la parafiscalidad como categoría jurídica distinta e independiente de los tributos reconocidos por la mayoría de la doctrina, esto es, los impuestos, los derechos o tasas, y las contribuciones especiales, las cuales, también son aceptadas en la mayoría de las legislaciones de Europa y América.

VIII.- Por el hecho de que en las leyes de Ingresos de la Federación de los últimos años, las cuotas del Seguro Social sean incluidas en el renglón de los derechos o de los impuestos, ello no significa que ésa sea su verdadera naturaleza jurídica, ya que dicha Ley, no es otra cosa más que un catálogo donde se incluyen los ingresos que obtendrá la Federación en el año correspondiente, y de ninguna manera su intención es definir la naturaleza jurídica de cada ingreso. (Ver apéndice)

IX.- Quienes conciben a las cuotas que se pagan al Instituto Mexicano del Seguro Social, al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, y al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas como contribuciones especiales, o tributos especiales, basándose en el beneficio específico que determinados grupos sociales obtienen a consecuencia del servicio público que prestan tales organismos a sus afiliados,-

olvidaron considerar que la contribución especial se paga cuando existe un beneficio cierto hacia determinadas personas, y dicho beneficio es lo que sirve de base para determinar el monto del tributo a pagar, y que dicho tributo se paga en una sola ocasión.

X.- Aquella tesis que considera a las cuotas del Seguro Social como el pago de un salario socializado o solidarizado de retribución, y que es el criterio que adoptó la Corte de nuestro país al definir jurisprudencia respecto de tales cuotas, no se excluye con la nuestra consistente en considerar dichas aportaciones como cargas parafiscales, porque ambas posturas se apartan de la naturaleza jurídica del tributo, que muchos autores consideran que poseen las referidas cuotas. En el primer caso, se trata de un criterio básicamente de Derecho Laboral, que sin embargo, desemboca en la misma idea de asignarle naturaleza parafiscal o paratributaria a las cuotas obrero-patronales.

XI.- La jurisprudencia que ha definido nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto a las cuotas que patronos y trabajadores pagan al IMSS, así como la relativa a los créditos por capitales constitutivos que solo los primeros cubren a dicho Instituto, -- creemos que es confusa y contradictoria, porque si por un lado señala que tales aportaciones no tienen nada que ver con los artículos 31, - fracción IV, y 73 fracción VII, de la Constitución Política Mexicana; por otro, indica que los referidos ingresos, son "tributos con fines parafiscales", o que se establecen por "razones parafiscales".

XII. En México existe la parafiscalidad social, constituida por las cuotas que obreros y patronos (o en algunos casos sólo éstos) cubren semanalmente al Instituto Mexicano del Seguro Social, así como los créditos por capitales constitutivos que solo los patronos cubren a dicho Instituto; a las cuotas del 8% sobre el salario básico que cubren quincenalmente los trabajadores al servicio del Estado afiliados al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores -- del Estado; a las cuotas que los patronos están obligados a efectuar en forma bimestral al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores; y a las cuotas que quincenalmente deben aportar los militares de rango (generales, jefes y oficiales) y el personal --

de tropa, para integrar el Fondo de Ahorro, y el Seguro de Vida del Militar, al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, a través del Banco Nacional del Ejército y la Armada, -- S. A. de C.V.

XIII.- En México la parafiscalidad gremial está constituida por las cuotas de inscripción que obligatoriamente pagan los comerciantes e industriales cada año a sus respectivas cámaras, para poder desarrollar dicha actividad mercantil o industrial.

A P E N D I C E

No podemos pasar por alto el hecho de que el 31 de diciembre de 1981, se publicó en el Diario Oficial de la Federación un nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual entrará en vigor en toda la República el día 1o. de octubre de 1982. Por ello, agregamos éste pequeño estudio en donde ponemos de relieve las relaciones que se presentan entre los conceptos de la todavía vigente legislación y la futura.

En el capítulo primero, cuando hablamos de las características de las cargas parafiscales, hicimos incapié en que el producto de éstas se destinan a cubrir de modo específico los gastos del organismo beneficiario, violando con ello el principio de la "no afectación de los recursos". Sin embargo, apuntamos que, no obstante que el vigente Código Fiscal de la Federación contiene en su artículo 6° los requisitos mediante los cuales es posible lograr la afectación de un ingreso federal a un fin especial, esta regla sólo es válida para los tributos (impuestos y derechos) más no para las cargas parafiscales. En el nuevo Código Fiscal tales requisitos del artículo 6° del vigente Código, los encontramos regulados en el artículo primero que dice en su parte conducente, - "Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico".

Por otro lado, el artículo 4° del nuevo ordenamiento dispone lo siguiente: "La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se harán por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice".

Las nuevas disposiciones significan que va a seguir siendo posible realizar la afectación especial tratándose de las contribuciones que regula el recién publicado Código Fiscal, aunque con la salvedad de que éste señala que solo mediante una Ley -

puede afectarse una contribución a un gasto público específico más no a un fin especial como lo hace el vigente.

En la página 19 del mismo capítulo primero también señalamos que lo recaudado por concepto de cargas parafiscales no puede ser destinado a un fin especial, porque desde el momento en que se verifica la recaudación su destino ya está previsto, financiar los gastos del organismo en cuyo favor se instituyeron por la correspondiente Ley que creó ese organismo. Ahora bien, aún cuando el nuevo Código Fiscal señale en su artículo 4º antes transcrito - que la recaudación de cualquier ingreso de la Federación debe hacerse por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, hemos visto con los criterios de la Corte que citamos en el capítulo III, que los organismos descentralizados no son parte integrante de la Federación, luego entonces, podemos afirmar que los ingresos de los organismos perceptores de cargas parafiscales no pueden dar lugar a una afectación especial, aún cuando la recaudación se haga por conducto de la citada Secretaría de Estado.

En el capítulo segundo, página 64, al hacer mención a las diversas denominaciones con que se hace referencia a los ingresos que constituyen la llamada "parafiscalidad social", señalamos que destacan las siguientes: aportes, cotizaciones, contributos, contribuciones y que en nuestro país se ha generalizado el nombre de cuotas, como las que se cubren al IMSS, ISSSTE, ISSFAM, INFONAVIT etc.; sin embargo, el nuevo Código Fiscal al clasificar las Contribuciones en su artículo 2º señala que estas son tres: impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos. Con lo anterior, se pone de relieve que la denominación para hacer referencia a las cuotas del seguro social o de otros organismos, ya no será esa, cuotas, sino aportaciones de seguridad social.

En las páginas 94 y 95 del capítulo segundo al analizar las características que la doctrina ha elaborado en torno a los impuestos hicimos incapié en que en México, es aceptada la idea de que las prestaciones que son objeto de impuestos pueden ser cubiertas en dinero o en especie y que su objetivo es destinarse a cubrir los gastos públicos, puesto que el mismo Código Fiscal vigente en su artículo 2º así lo dispone. Sin embargo, el nuevo or-

denamiento Fiscal define de manera diferente a los impuestos, suprimiendo las características antes apuntadas. En efecto, el artículo 2° fracción I de este Código establece: "Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de este artículo"; o sea, de las aportaciones de seguridad social y de los derechos.

Aún cuando el artículo 1° del recientemente publicado Código Fiscal señale que es obligación de las personas físicas y morales contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes respectivas y, toda vez que dicho ordenamiento emplea en varias disposiciones la frase "gastos públicos" creemos que omitió definir que se entiende por tales, para disipar cualquier duda o confusión que pudiera surgir, ya que por nuestra parte no consideramos como gastos públicos aquellos que se destinan a financiar los gastos de -- los organismos descentralizados sino solamente los gastos de la Administración Activa del Estado. (Vease capítulo I, pág. 39 y sigts.)

En cuanto a los derechos, el nuevo Código Fiscal también los define de una manera distinta a como lo hace el vigente, suprimiendo algunos elementos que han sido reconocidos en forma unánime por la doctrina, según lo veremos enseguida.

El artículo 2° fracción III del Código Fiscal del 31 de diciembre de 1981, dice que "Derechos son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación".

Así, pues, el nuevo ordenamiento fiscal suprime en la definición anterior el elemento de la contraprestación que la doctrina financiera considera como fundamental para distinguir los derechos de los impuestos, según lo anotamos en su oportunidad. - Además, dicho ordenamiento también pasó por alto las siguientes características reconocidas de manera generalizada por la doctrina:

a).- Que los servicios por los que se causan derechos, los debe prestar el poder ejecutivo a través de su Administración Activa. Sin embargo, en el artículo 2º, el nuevo Código establece que "Cuando sean Organismos descentralizados quienes proporcionen la seguridad social a que se refiere la fracción II de este artículo o presten los servicios señalados en la fracción III del mismo, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social o de derechos, respectivamente".

En este aspecto creemos que incurrió en un error el legislador, puesto que los organismos descentralizados no actúan con el carácter de autoridad, como lo hace el poder ejecutivo al través de su Administración Activa cuando inscribe un hecho ó un acto del estado civil de las personas en el Registro Civil o bien cuando se inscribe determinado acto jurídico en el Registro Público de la Propiedad etc., pues en éstos casos el poder ejecutivo actúa como autoridad.

b).- La de que, como sostiene De La Garza, los servicios que debe prestar el Estado y por los cuales éste cobra derechos, deben ser servicios esencialmente jurídicos como los que hemos apuntado arriba, más no servicios de carácter económico ya que son aquellos los que fundamentalmente monopoliza el Estado en razón de su soberanía.

Quando establecimos la distinción que existe entre la figura de los derechos y de los productos en el capítulo segundo (pág. - 99) citamos la definición de éstos que aparece en el vigente Código Fiscal en su artículo 4º; sin embargo, tal definición también fue suprimida en el nuevo ordenamiento y en su lugar aparece la siguiente: "Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado". (Artículo 3º párrafo segundo).

Aún cuando los términos empleados en la nueva definición de los productos sean distintos de los incluidos en la del todavía -

vigente Código Fiscal, su significado es el mismo y la única novedad que aparece en aquella definición es la relativa al elemento de contraprestación que ahí se emplea.

Por lo que respecta a la figura de la contribución especial, cuando la estudiamos en el capítulo segundo (pág. 106) mencionamos que su creación es reciente y que algunos ordenamientos legales aún no la regulaban como es el caso de nuestro aún vigente Código Fiscal. Sin embargo, tal parece que el nuevo Código Fiscal de la Federación que entrará en vigor el 10. de octubre del presente año, regula una especie de lo que algunos tratadistas consideran como contribución especial: las contribuciones de seguridad social, ya que señala en la fracción II del artículo 2° que las "Aportaciones de Seguridad Social son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado". (Lo subrayado es nuestro)

Notamos, pues, que el nuevo Código contempla esta clase de aportaciones que antes de éste ningún ordenamiento Federal había regulado, incluyendo en la definición el elemento del beneficio específico con que la doctrina caracteriza a la contribución especial. Sin embargo, por nuestra parte no estamos de acuerdo en aceptar como contribuciones especiales a las cargas parafiscales, por las razones que hemos dejado apuntadas. (pág. 145 y sigts.)

En las circunstancias anteriores, el legislador, omitiendo tomar en consideración la jurisprudencia que nuestro más alto Tribunal ha emitido con relación a las cuotas del Seguro Social y a los créditos por capitales constitutivos, asigna naturaleza jurídica fiscal y tributaria a tales figuras al incluirlas dentro del renglón de las aportaciones de Seguridad Social.

Creemos que todavía es más difícil caracterizar como contribuciones especiales a las cuotas del 8% que en forma obligato--

ria se les descuenta a los trabajadores al servicio del Estado para ingresarlos al ISSSTE, por lo discutible que resulta el concepto -- del beneficio específico que es el principio fundamental de éstas, según lo señalamos en su oportunidad.

La misma observación puede hacerse en relación a las aportaciones que efectúan los patrones al INFONAVIT; a las prestaciones que realizan los militares al ISSFAM, para constituir el Fondo Ahorro y el seguro de vida militar; y, resulta aún más difícil aceptar que las cuotas de inscripción anual que pagan los comerciantes e industriales de México a sus respectivas Cámaras se consideran aportaciones de Seguridad Social, porque en primer lugar, estas cuotas no tienen que ver nada con la seguridad social, en segundo lugar, ningún servicio obtienen del Estado que les represente un beneficio especial.

Ahora bien, en el capítulo tercero cuando apuntamos los razonamientos que han dado las autoridades fiscales de nuestro país para justificar el cobro de las cuotas del seguro social, señalamos que uno de ellos es el relativo a que las consideran impuestos porque la Ley de Ingresos de la Federación las ha catalogado como tales. Sin embargo, sostenemos que no es correcto en la actualidad ese criterio porque las leyes de Ingresos de la Federación para los ejercicios fiscales de 1981 y 1982 ya no incluyó a las referidas -- cuotas en el renglón de los impuestos; pues así lo podemos constatar al leer la fracción XV del artículo primero de la Ley de este año, en donde establece:

"ARTICULO PRIMERO.- En el ejercicio fiscal de 1982, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran: "XV.- Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores".

Incluso en la fracción XIV del mismo artículo también contempla las aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones, para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores como ingresos independientes de los impuestos. (D.O. del 31 de diciembre de 1981. Pp. 3-4).

Con lo anterior, se viene abajo el criterio de las autoridades fiscales que afirmaban que las cuotas del seguro social eran impuestos porque la Ley de Ingresos así las conceptuaba, incluso el maestro Flores Zavala también sostiene este criterio. Por el contrario, nuestra opinión se comprueba en el sentido de afirmar que la Ley de Ingresos de la Federación no es más que un catálogo de enumeración de los ingresos que percibirá tal entidad en un determinado ejercicio fiscal, pero no un indicador de la naturaleza jurídica que tenga cada uno de esos ingresos.

Esa opinión nuestra adquiere mayor significado al observar en la vigente Ley de Ingresos de 1982, que el legislador incurrió en grave contradicción al incluir en fracciones separadas de los derechos y de los impuestos a las cuotas del seguro social y a las aportaciones al INFONAVIT, cuando en el nuevo Código Fiscal las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos. Por lo tanto, donde debió haber incluido a las cuotas del seguro social y a las aportaciones al INFONAVIT en la Ley de Ingresos era precisamente en el renglón de aportaciones de seguridad social. Con lo cual observamos que continúa la indefinición en las propias leyes fiscales de nuestro país con relación a lo que nosotros consideramos como cargas parafiscales.

En el capítulo tercero incluimos el punto relativo al Código Fiscal que estará vigente en México hasta el día 30 de septiembre de 1982, (pp. 167-168) en donde señalamos que, dado que dicho ordenamiento sólo contempla los ingresos fiscales, esto es, los impuestos, los derechos, los productos y los aprovechamientos con cuyo producto el Estado sufraga los gastos públicos, por ser precisamente los que ingresan al Tesoro de la Nación, al fisco, era innecesario su estudio, ya que al no regular ninguna de las aportaciones que nosotros consideramos cargas parafiscales, omitimos estudiar el ordenamiento citado.

Sin embargo, el nuevo Código Fiscal, según lo hemos indicado, regula ya en su artículo 2° a las aportaciones de seguridad social como figuras independientes de los impuestos y de los derechos,

con lo cual asigna naturaleza fiscal y tributaria a dichas aportaciones, y, aunque no lo dice expresamente, dicho ordenamiento parece inclinarse por la tesis de que las aportaciones de Seguridad Social son contribuciones especiales.

No estamos de acuerdo con el criterio adoptado en el nuevo Código Fiscal al encuadrar en tal ordenamiento a las aportaciones de seguridad social, porque según lo hemos señalado, éstas aportaciones no participan de la naturaleza jurídica de los tributos y tampoco pueden reunir las características de la contribución especial. Además, el legislador no tomó en cuenta para nada los criterios jurisprudenciales que la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa han elaborado con relación a las cuotas del seguro social y a los créditos por capitales constitutivos, en donde reiteradamente se señala que estas aportaciones no tienen ninguna relación con el artículo 31, fracción IV, ni con el 73, fracción VII, de la Constitución Política Mexicana que son preceptos que fundamentan el cobro de Tributos. Por el contrario, su fundamento lo encuentran en el artículo 123 apartado "A" fracciones XIV y XXIX de la propia Constitución.

Por ello, insistimos, resulta contradictorio el criterio adoptado por el nuevo Código Fiscal con relación a las aportaciones de seguridad social.

Finalmente, en el capítulo cuarto al enfatizar las características que reúnen las cargas parafiscales (pág. 221), mencionamos la relativa a que éstas se canalizan al margen de los ingresos fiscales, criterio que tanto en la teoría como en la práctica seguirá siendo válido a pesar de que el nuevo Código Fiscal incluya en su artículo 2° a las aportaciones de seguridad social, puesto que de todas maneras lo que nosotros consideramos cargas parafiscales se seguirá percibiendo por organismos descentralizados, es decir, personas distintas del Estado, y dicha percepción seguirá canalizándose al margen de los ingresos fiscales, porque su destino de financiar los gastos del organismo beneficiario no se alterará por el hecho de que el nuevo Código Fiscal las haya incluido en su regulación; lo único que seguirán observando las cargas parafisca-

les es el procedimiento de cobro típico de los ingresos fiscales, o sea, el procedimiento económico-coactivo, esto, en atención a las razones que en su oportunidad señalamos.

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

- Acosta Romero, Miguel. "Teoría General del Derecho Administrativo". Primer Curso. Textos Universitarios. UNAM. México, 1975.
- Aguilar, Jorge I. "Las Cuotas del Seguro Social". Revista de Investigación Fiscal, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Número 32. 1968.
- Aguirre Pangburn, Ruben Octavio. "Los Tributos Especiales en la -- Doctrina y en Legislación Mexicana". Tesis Profesional. -- U.N.A.M. México, 1966.
- Ataliba, Geraldo. "Hipótesis de Incidencia Tributaria". Fundación de Cultura Universitaria. Traducción de Roque García Mullín, Montevideo Uruguay, 1977.
- Barrera de Irimo, Antonio. "Revisión de la Teoría de la Parafiscalidad". Revista de la Mutualidad Benéfica del cuerpo de inspectores técnicos de timbre del estado. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1959.
- Berliri, Antonio. "Principios de Derecho Tributario". Vol. I. Traducción al castellano por Fernando Vicente - Arche Domingo. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- Carretero Pérez, Adolfo. "Derecho Financiero". Editorial Santillana, Madrid, 1968.
- Cortés Figueroa, Carlos. "Las Contribuciones Especiales". Artículo publicado en la Revista de la Facultad de Derecho. Número 86, México, 1972.

- De Piña Vara, Rafael. "Diccionario de Derecho". Novena Edición -- Editorial Porrúa, México, 1980.
- De Toro y Gisbert, Miguel y García Pelayo y Gross, Ramon. "Pequeño Larouse Ilustrado". Editorial Larouse, Buenos Aires, 1970.
- Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Madrid, 1970. Decimonovena edición, Espasa - Calpe, S. A.
- Duverger, Maurice. "Finances Publiques". Presses Universitaires, - Paris, 1965.
- Einaudi, Luigi. "Principios de Hacienda Pública". Editorial M. Aguilar, México, 1948.
- Enciclopedia Jurídica Omeba. Editorial Bibliográfica Argentina, - Buenos Aires. Tomos IV, XI y XXIV.
- Escriche, Joaquín. "Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia". Editora e Impresora Norbajaliforniana, 1974.
- Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Decimaoctava edición, Editorial Porrúa, México, 1977.
- Fonrouge, Giuliani Carlos M. "Derecho Financiero". Tomos I y II. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962.
- Fonrouge, Giuliani Carlos M. "Acerca de la Llamada Parafiscalidad" Monografía. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. - Segundo número extraordinario. México, 1966.
- Fraga, Gabino. "Derecho Administrativo". Decimosexta edición, Editorial Porrúa, México, 1975.

- Garrido Falla, Fernando. "Tratado de Derecho Administrativo". Vol. I. Parte General. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1958.
- Garza, Sergio Francisco De La. "Derecho Financiero Mexicano", Novena Edición, Editorial Porrúa, México, 1979.
- Giannini, A. D. "Instituciones de Derecho Tributario". Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- Guerrero, Euquerio, "Manual de Derecho del Trabajo". Octava Edición, Editorial Porrúa, S. A. México, 1976.
- Juano, Manuel De. "Curso de Finanzas y Derecho Tributario". Tomos I y II. Ediciones Molachino, Rosario, 1963.
- Juano, Manuel De. "La Parafiscalidad". Revista del Instituto de Investigaciones Económicas de la Facultad de Ciencias Económicas Comerciales y Políticas. Universidad Nacional del Litoral. Rosario, 1957. Año 1, No. 1, Oct. - Dic.
- Laferriere Julien, et Walime, Marcel. "Traite élémentaire de science et législation financières". Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1952.
- Lega, Carlo. "Ossevizioni Sulla Natura Dei Contributi D'assicurazioni Sociali". Revista Archivio Finanziario. Vol. IV. Editorial Cedam, Padova Italia, 1954.
- Margán Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1973.

- Mehl, Lucien. "Science et technique fiscales". (Tome Premier) --
"Elements de science fiscale". Presses Universitaires de ---
France, Paris, 1959. Colección Thémis.
- Moreno Padilla, Javier. "El Capital Constitutivo como Crédito Fis-
cal". México, 1970.
- Moreno Padilla, Javier. "Nueva Ley del Seguro Social Comentada".
Quinta Edición. Editorial Trillas, México, 1978.
- Morselli, Emanuelle. "Aspetti Corporativi Delle Finanze Degli Enti
Amministrativi Istituzionali". Prime linee d'introduzioni --
alla teoria della parafiscalita. Archivio Finanziario, Vol.
VI. Padova Italia. Editorial Cedam, 1957.
- Morselli, Emanuelle. "Il Punto di Vista Teorico della Parafiscalita-
ta". Revista Archivio Finanziario. Annali degli Studi Tri-
butari a Cura delli Istituto di Finanza Pubblica delli Uni--
versita di Ferrara. Diretto Da. Emanuelle Morselli. Vol.
IX. Padova, Cedam (casa editrice Dott Antonio Milani.), --
1960.
- Pugliese, Mario. "Instituciones de Derecho Financiero". (Derecho
Tributario) Versión española de José Silva. Fondo de Cultu-
ra Económica, México. (sin fecha de edición)
- Sainz de Bujanda, Fernando. "Hacienda y Derecho". (Estudios de De-
recho Financiero). Tomo II, Instituto de Estudios Políti---
cos, Madrid, 1962.
- Torres López, Vicente. "Los Tributos Parafiscalos". Revista de De-
recho Financiero y Hacienda Pública. No. 67, lo. II 1967.
- Trotabas, Louis. "Finances Publiques". Colección Précis Dalloz. -
Librairie Dalloz, Paris, 1964.

LEGISLACION Y COMPILACIONES

Código Fiscal de la Federación de 1966.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917,

Ley de Cámaras de Comercio y de las de Industria, de 1941.

Leyes de Ingresos de la Federación para 1981 y 1982.

Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, de 1972.

Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, de 1960.

Ley del Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, de 1976.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal de 1976.

Ley del Seguro Social, de 1973.

Presupuesto de Egresos de la Federación para 1982. D.O. del 31 de diciembre de 1981.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. Tercera Parte.

Segunda Sala. 1917-1975. Mayo Ediciones, México, 1975.

Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su presidente, en 1970. Mayo Ediciones. México, 1970.

Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su presidente, en 1972. Primera Parte. Mayo Ediciones. México, 1972.

Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su presidente, en 1977. Mayo Ediciones, México, 1977.

Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su presidente, en 1978. Mayo Ediciones, México, 1978.

Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su presidente, en 1979. Mayo Ediciones, México, 1979.

Impresiones
arboles al instante. s.a. de c.v.
REP. DE COLOMBIA No. 6, 1er. PISO
(CASI ESQ. CON BRASIL)
MEXICO 1, D. F.
526 04 72 529-11-19