

700629
18
22



UNIVERSIDAD LA SALLE

**ESCUELA DE DERECHO
INCORPORADA A LA U. N. A. M.**

**INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS DERECHOS FISCALES QUE
SE COBRAN CON BASE EN PORCENTAJES Y DE
LOS GASTOS DE EJECUCION**

**TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
CARLOS DE MARIA Y CAMPOS SEGURA**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

CAPITULO III:	Los Gastos de Ejecución	45
1.-	Definición	45
2.-	Naturaleza Jurídica	46
3.-	Regulación	54
4.-	Comentarios a la Regulación	57
CAPITULO IV:	Conceptos de Inconstitucionalidad.....	63
1.-	Tanto a los derechos como a los gastos de ejecución se les regula dándoles la naturaleza jurídica de los impuestos.....	63
2.-	Violación a los principios de proporcionalidad y equidad.....	66
2.1.	En los derechos	68
2.2.	En los gastos de ejecución	68
3.-	Violación a la garantía de igualdad.....	70
CAPITULO V:	Conclusiones y Propositiones.....	74
1.-	Conclusiones	74
2.-	Propositiones	77
2.1.	Para los Derechos.	77
2.2.	Para los Gastos de Ejecución	78
BIBLIOGRAFIA		81

INTRODUCCION

=====

Según Santo Tomás de Aquino la ley es "la recta razón, ordenada al bien común y dictada por aquel que tiene a su cargo la comunidad".

Este concepto permanece hasta nuestros días y es aplicable a ordenamientos jurídicos que nos rigen.

Sin embargo, al elaborar una ley, no es tan sencillo ordenar esa recta razón, ni definir ni comprender aquello que se denomina bien común, lo cual es indispensable para que la norma cumpla con su finalidad y que es la de regular en forma justa las relaciones entre los miembros de un grupo social.

En nuestro sistema jurídico existe un sinnúmero de instituciones, figuras y ordenamientos legales que regulan casi todos los campos de actividad que se realizan en la sociedad, y que parten de una Norma Fundamental, emanada de la voluntad popular y que pretende dirigir al país hacia su mejor forma de vida.

Así, todas las normas jurídicas que rigen dentro de nuestro sistema constitucional deben observar los principios establecidos en la Carta Magna, respetando en consecuencia la jerarquía de nuestro orden jurídico.

Como objeto central del estudio de esta tesis, he seleccionado a dos figuras reguladas por el derecho fiscal y que son los Derechos Fiscales y los Gastos de Ejecución, y he hecho un análisis de su naturaleza jurídica y la forma en que se les regula, comparándolas entre ellas y con los impuestos, con el fin de determinar si se respetan los principios constitucionales que les corresponden.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2o., define las diferentes contribuciones que encontramos en nuestro sistema impositivo, entre las que encontramos a los impuestos, a los derechos y a los gastos de ejecución, éstos últimos como una contribución accesoria.

Sostengo que cada una de estas figuras fiscales tienen características propias que las hacen ser esencialmente diferentes de las demás; si esto no fuera así, es decir, si todas las contribuciones fueran iguales, sería absolutamente innecesario y falta de sentido el que el Código Fiscal los clasificara.

Para ello, he tomado cada uno de estos conceptos por separado, comenzando por los impuestos, despues los derechos y por último los gastos de ejecución, analizando en forma somera sus antecedentes, y profundizando en sus características para, con base en ellas, buscar la regulación más adecuada.

La Constitución establece que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, y que deben estar fijadas en una Ley.

En virtud de que cada una de las contribuciones constituye una figura específica con características y naturaleza propias, se les debe dar el tratamiento legal que corresponda a cada una de ellas, por lo que para respetar los principios constitucionales debe analizarse cada contribución y determinarse su regulación en una forma tal que esté de acuerdo con sus características.

En la legislación mexicana existen disposiciones que regulan equivocadamente a los derechos y a los gastos de ejecución, en virtud de que fijan la proporcionalidad y la equidad de los mismos atendiendo situaciones que son ajenas a dichas figuras fiscales, ocasionando consecuentemente agravios a los contribuyentes, no cumpliendo con la finalidad para la que fueron creadas, y contraviniendo los principios jurídicos que deben regirlas.

La idea central de esta tesis es la de demostrar, partiendo de principios lógicos y jurídicos, la inconstitucionalidad de los preceptos que regulan a los Derechos y a los Gastos de Ejecución de manera equivocada, contraviniendo los requisitos que la Constitución exige para que una contribución exista dentro de un marco de legalidad.

Finalmente, y con el fin de corregir las irregularidades que afectan a las disposiciones legales que se analizan, propongo algunas formas de regular a los derechos y a los gastos de ejecución, los cuales considero que corresponden a la naturaleza jurídica y a las características de dichas contribuciones y que se apegan a los requisitos que establece la Constitución.

CAPITULO I

LOS IMPUESTOS

=====

Para poder darle forma a la idea central que se pretende sostener en este trabajo es importante precisar los conceptos que se van a estudiar y así proceder a su comparación y a su análisis.

En la legislación mexicana, se da un tratamiento a los derechos que no corresponde a su naturaleza, y se les confunde con los impuestos, que al ser una figura jurídica distinta deben tener una regulación diferente.

Es importante conocer qué sistema es el adecuado para regular estas dos formas de contribuciones y para ello es necesario estudiarlos por separado, comprender sus elementos y su naturaleza y de ese modo proveer la manera más eficaz que encuadre a los derechos y a los impuestos dentro de los parámetros constitucionales y legales.

Pasemos pues al estudio de los antecedentes, naturaleza y regulación de los impuestos.

1.- ANTECEDENTES:

Las contribuciones constituyen una cooperación para los gastos que realiza la comunidad buscando obtener beneficios generales.

Desde que el hombre vive en sociedad, ha realizado estas aportaciones, ya sean en dinero o en especie, entregando una parte de sus ganancias, la que sumada a las aportaciones de los demás integrantes de la comunidad, alcanzan la cantidad necesaria para obtener satisfactores que no podrían conseguir los hombres en lo individual.

La cooperación de los miembros de un grupo social para las necesidades colectivas es una consecuencia natural del hecho de que los individuos formen parte de una sociedad organizada.

Pero estas aportaciones se han hecho cada vez más complejas, de la misma manera que ha crecido y se ha complicado la estructura y organización de las sociedades humanas.

Para apreciar este cambio es necesario retroceder en la historia y mencionar algunos medios de financiamiento de las necesidades colectivas que se llevaron a cabo en diferentes épocas y territorios.

En la Edad Media, a partir del desmembramiento del Imperio de Carlo Magno, los señores feudales acrecentaron su poder en gran forma, al grado que el rey llegó a ser tan solo un noble más.

La economía se convirtió en una economía de tipo rural, la cual se llevaba a cabo en los terrenos de los grandes señores.

Dentro de estas grandes propiedades había extensiones que se daban a los trabajadores a cambio de un reconocimiento de éstos al señor feudal, reconocimiento conocido como "vasallaje".

El vasallo tenía para con su señor obligaciones que pueden dividirse en dos grupos: las relativas a la prestación de servicios personales, y las relativas a prestaciones económicas.

Entre las personales estaba la del servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra; también tenía la obligación el vasallo de permanecer de guardia en el castillo del señor y la de alojar en su casa a los visitantes de su señor; también estaba obligado el vasallo a dar consejo al señor en los negocios.

Entre las prestaciones de carácter económico estaban las ayudas en dinero. Estas ayudas fueron primero arbitrarias, después se reglamentaron limitándolas y llegaron posteriormente a través de un proceso evolutivo, a convertirse en los subsidios que en épocas posteriores concedían los parlamentos a la corona. Había cuatro casos especiales en los que el vasallo debía ayudar económicamente al señor y eran: para pagar el rescate del señor cuando éste caía prisionero, para equiparlo cuando marchaba para las Cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando se armaba caballero a su hijo.

Si el vasallo vendía su feudo, debía obtener la aprobación del señor y pagar un impuesto, que, a veces, era de tres años de renta.

Los siervos tenían dos clases de obligaciones: unas consistentes en la prestación de servicios personales y otras de carácter económico.

La capitación era un censo que se pagaba por cabeza, generalmente cada año. El formarrriage o servidumbre matrimonial, era una cantidad que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con una persona extraña al feudo, siendo esta cantidad normalmente muy elevada; en cambio, cuando se casaban dos personas del mismo feudo, el censo era insignificante.

La mano muerta, era el derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando éstos morían sin dejar hijos.

Por lo que se refiere a los demás miembros del feudo, las rentas más comunes eran las siguientes: el censo, el pecho o talla y las tasas de rescate.

El censo, era una renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción de su predio; si no la pagaban se les despojaba o se les exigía una multa. Constituye un importante antecedente del impuesto predial que tenemos en nuestra legislación.

El pecho o talla, era una carga impuesta una o varias veces al año a cada familia. Se llamaba talla porque en el momento de pagar el impuesto se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera.

Las tasas de rescate eran cantidades que se pagaban en cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales o en especie.

Otras prestaciones generales consistían en cargas en especie, que debían pagarse en ciertas épocas; eran participaciones en los productos de la tierra y así el señor obtenía: gavillas de trigo, de avena, de heno, parte de las vendimias, gallinas y ceru, etc.

Otra fuente de ingresos eran las multas que se cobraban por diversos delitos y que se fijaban en forma arbitraria. Los que comparecían ante los tribunales estaban también obligados a pagar derechos por el servicio de justicia.

Además de esos derechos, el señor tenía el llamado derecho de toma, que consistía en obtener todo lo que necesitaba para aprovisionar su casa, pagando un precio arbitrario fijado por él mismo; también tenían los señores el derecho de guarda, que consistía en que debían guardar los bienes del obispado en tanto éste estuviera vacante conservando ellos los productos de dichos bienes.

En estos derechos feudales, encontramos el origen de diversos impuestos que existen en la actualidad.

2.- DEFINICIONES:

Antes de citar a algunos de los tratadistas más autorizados en materia tributaria, es necesario hacer resaltar la importancia que tienen los impuestos dentro de las finanzas públicas mexicanas.

Los impuestos constituyen el ingreso tributario mas fuerte para el Estado. En un sistema económico como el nuestro, en donde nos encontramos en un subdesarrollo tecnológico, los ingresos que el Estado obtiene de fuentes industriales, de exportaciones, y de otros semejantes, no son suficientes para satisfacer los gastos que necesita erogar para la consecución de sus fines.

Es por esta razón que el Estado, haciendo uso de su facultad de imperio, impone a los particulares la carga de contribuir con los gastos que aquél realice.

Pasemos pues a las definiciones de los impuestos:

NITTI dice, "El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible". (1)

VITTI DE MARCO dice, "El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales". (2)

(1) NITTI, Francisco. Principios de la Ciencia de las Finanzas.

(2) VITTI DE MARCO A. Principios Fundamentales de Hacienda.

JOSE ALVAREZ CIENFUEGOS dice, "El impuesto es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alicuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y reciproca de su parte". (3)

GASTON JEZE no da una definición del impuesto, sino que hace una enumeración de sus características, que son las siguientes:

1a. Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y son servicios personales.

2a. La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado.

3a El constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzado.

4a. Se establece según reglas fijas.

5a. Se destina a gastos de interés general.

6a. Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada". (4)

(3) CIENFUEGOS, José Alvarez. Hacienda Pública.

(4) JEZE, Gastón. Cours de Finances Publiques.

RODRIGUEZ LOBATO dice, "El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato". (5)

EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 30 DE DICIEMBRE DE 1938, en su artículo 2o., definía:

"Son impuestos las prestaciones en dinero o especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 30 DE DICIEMBRE DE 1967, en su artículo 2o., dice:

"Son impuestos las prestaciones en dinero o especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 30 DE DICIEMBRE DE 1981, en su artículo 2o., dice:

"I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren 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. (Estas fracciones se refieren a aportaciones de seguridad social y a derechos)".

(5) RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal.

Del análisis de estas definiciones se desprenden la siguientes características:

- a) Los impuestos son una prestación.
- b) Esta prestación es en dinero, salvo algunas excepciones.
- c) Es forzosa, es decir, que el Estado obliga al contribuyente a proporcionársela.
- d) Es en favor del Estado.
- e) Se destina a gastos de interés general.
- f) Se debe al hecho de que los individuos forman parte de una sociedad organizada.

Es importante mencionar que los impuestos van a dar lugar a un servicio por parte del Estado. Este servicio no constituye una contraprestación puesto que no corresponde al monto del pago que hace el particular, ni tiene relación directa con éste. El hecho de que un contribuyente pague una cantidad mayor que otro, por concepto de impuestos, no significa que tenga mayor derecho para gozar de los beneficios que proporciona el Estado, ya que éstos son de carácter general e indivisible.

También el impuesto debe ser proporcional y equitativo para cumplir con los requisitos que se establecen en la Constitución, y que se refieren a todas las contribuciones.

Este requisito de proporcionalidad y equidad va a depender de la naturaleza jurídica de cada contribución.

Debe también estar fijado por una ley, por un acto formal y materialmente legislativo, es decir, que debe ser dictado por la autoridad legislativa competente y debe consistir en un ordenamiento de normas de carácter general, abstracto e impersonal.

3.- NATURALEZA JURIDICA:

Después de haber analizado las anteriores definiciones, podemos darnos cuenta de que los impuestos conforman una figura jurídica concreta, con características perfectamente definidas, y con una naturaleza específica, que los distinguen de cualquier otro concepto, tanto jurídico como económico, y que por lo tanto deben regularse de una determinada manera, distinta de cualquier otra figura, puesto que su naturaleza es diferente.

La naturaleza jurídica de los impuestos es la de una prestación debe fijarse de acuerdo con la capacidad contributiva de los particulares. Esto quiere decir que el que tiene más, deberá contribuir para los gastos públicos en mayor proporción que el tiene menos.

La contribución de los particulares va a ser destinada a la prestación de servicios de naturaleza general, e indivisible, de los que van a disfrutar de igual manera todos los individuos de la sociedad, sin importar el monto de su aportación.

De lo anterior, podemos concluir que por su naturaleza jurídica, los impuestos:

a) Son una prestación, ya que el contribuyente no recibe a cambio un servicio personal individualizado que sea cuantificable y que corresponda al monto del impuesto pagado.

b) Dicha prestación va a ser proporcional a la capacidad económica del contribuyente.

c) El impuesto debe destinarse a la prestación de un servicio, por parte del Estado, general e indivisible.

La naturaleza jurídica del impuesto va a marcar la pauta para definir lo que entendemos por proporcionalidad y equidad en las contribuciones en general, y que variará dependiendo de la contribución de que se trate.

Por lo que se refiere a los impuestos, la proporcionalidad de estos se cumple cuando el impuesto se establece en función de la capacidad contributiva del gobernado.

En apoyo a lo anterior, transcribo en lo conducente la sentencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo número 888/85, siendo designado como ponente el Ministro Fernando Castellanos Tena.

"... en cambio los impuestos son prestaciones a cargo de los particulares establecidos en la ley con carácter general y obligatorio a fin de contribuir a los gastos públicos. En estos últimos, su monto debe determinarse de acuerdo a la capacidad contributiva del gobernado de tal manera que el que tiene más causará un impuesto mayor al que no tiene".

Este mismo criterio ha sido sostenido por el licenciado Alfonso Nava Negrete en su ensayo titulado "Comentarios a la Ley Federal de Derechos y sus Reformas" al hacer una comparación entre los impuestos y los derechos:

"Estos dos requisitos (proporcionalidad y equidad) en tratándose de los impuestos, son connaturales.

El impuesto se paga, como se sabe, por nada a cambio, concretamente. El Estado responde sirviendo, al que paga más y al que paga menos como al que paga nada, por igual.

Justo es que el que paga el impuesto lo haga siempre en forma proporcional a su capacidad económica, y con sentido de equidad y justicia que debe prever la ley al crear un impuesto". (6)

(6) NAVA NEGRETE, Alfonso. "Comentarios a la Ley Federal de Derechos y sus Reformas". Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México.

Estos dos principios así como el que dispone que las contribuciones deben establecerse en una ley, conforman el marco de Constitucionalidad que deben revestir los impuestos.

4.- REGULACION:

Los impuestos. al igual que el resto de las contribuciones encuentran su fundamento Constitucional en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, el cual establece:

"Son obligaciones de los mexicanos...:

IV.- Contribuir para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Este precepto puede desglosarse en los siguientes puntos:

a) Las contribuciones deberán ser destinadas a los gastos públicos.

Estos gastos son los que necesita hacer el Estado para la consecución de sus fines.

En el caso de los impuestos. tienen un destino general y el Estado podrá utilizarlos en cualquier gasto que necesite hacer, dirigiéndose. en forma primordial a la satisfacción de necesidades colectivas.

Es cierto que los fondos del Estado deben dirigirse para prestar servicios a los gobernados. Los servicios financiados vía impuesto deberán ser de carácter general y de naturaleza indivisible.

En este sentido, nos dice Emilio Margain "Se está en presencia de un servicio público general indivisible, cuando no puede precisarse que persona se beneficia más que otras con la prestación de dicho servicio, que beneficia a toda la colectividad y en el que no puede determinarse quién obtiene una mayor ventaja que los demás con su prestación....

La doctrina señala que los servicios públicos generales indivisibles deben satisfacerse con el rendimiento de los impuestos". (7)

Sin embargo, la actividad del Estado es mucho más amplia y no puede limitarse a la prestación de servicios públicos, razón por la cual, los ingresos obtenidos a través de los impuestos tendrán una aplicación general.

A diferencia de los impuestos y como lo veremos más tarde, los derechos tienen un destino específico, ya que con ellos se busca cubrir el costo de un servicio de derecho público, concreto e individualizado, que presta el Estado a un particular.

(7) MARGAIN M., Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1979.

b) Las contribuciones deben cumplir con los requisitos de proporcionalidad y equidad. Como ya se dijo, los impuestos cumplen con este requisito cuando se establecen en función de la capacidad económica del contribuyente.

El Lic. Flores Zavala, en su obra Finanzas Públicas Mexicanas considera que "debemos entender como un solo concepto las palabras proporcionalidad y equidad". (8)

Por otra parte, Adam Smith nos dice "los Ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal". (9)

c) Además las contribuciones deben ser fijadas por una Ley.

Para que los impuestos puedan ser fuente de ingresos para el Estado, es necesario que estén establecidos, en primer lugar, en la Ley de Ingresos de la Federación.

(8) FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas

(9) A. SMITH. La riqueza de las Naciones, p.726. Fondo de Cultura Económica.

Este ordenamiento constituye una especie de catálogo en el que se enumeran todos los conceptos a través de los cuales el Estado se allegará de los medios financieros necesarios para llevar a cabo los fines que se propuso en su planeación.

Así, la Ley de Ingresos de la Federación establece en su artículo 10., los siguientes impuestos para el año de 1988:

- A.- Impuesto Sobre la Renta
- B.- Impuesto al Valor Agregado
- C.- Impuesto especial sobre Producción y Servicios.
- D.- Impuesto sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo personal prestado bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón.
- E.- Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.
- F.- Impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos.
- G.- Impuesto sobre Automóviles Nuevos.
- H.- Impuesto sobre Servicios expresamente Declarados de Interés Público por Ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
- I.- Impuesto sobre adquisición de azúcar, cacao y otros bienes.

J.- Impuestos al Comercio Exterior.

a) a la importación.

b) a la exportación.

Todos estos impuestos deben, a su vez, estar regulados y detallados en una ley específica en la que se determinen todos los elementos de los mismos, es decir, los sujetos, objetos, tasa, base, tarifa, época de pago y todos los procedimientos para obtenerlos, para que se cumpla con la disposición Constitucional.

Este criterio ha sido sostenido en Jurisprudencia definida de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que apareció publicada en su informe correspondiente al año de 1976, Primera Parte, páginas 481, 482 y 483:

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBERN SALVAGUARDARLOS.- Al disponer el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos 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, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley, segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos, sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de la observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto

pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nullum tributum sine lege". (10)

Lo anterior configura el principio de legalidad que deben revestir los impuestos, puesto que no debe permitirse a la autoridad administrativa que invada la esfera de competencia del poder legislativo.

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2o., fracción I, como se mencionó anteriormente, regula a los impuestos como aquellas contribuciones que se producen cuando el particular realiza el hecho previsto en la norma. A este supuesto previsto en la ley se le conoce como "hecho imponible", que es el hecho hipotético que debe materializarse para dar lugar al nacimiento de la obligación fiscal.

Al hecho concreto, real que actualiza la hipótesis prevista en la ley se le conoce como hecho generador.

(10) Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1976. Primera Parte, páginas 481, 482 y 483.

Así pues en el momento en que esta situación se concretiza, se genera un impuesto a cargo del contribuyente.

Considero que el concepto del Código Fiscal de la Federación es demasiado amplio ya que existen otras contribuciones a cargo de los particulares que se generan cuando se actualiza la hipótesis prevista en la norma y que son totalmente distintas de los impuestos. Sería el caso de los derechos, de las multas, etc., pues, por ejemplo, en el caso de la multa, la hipótesis normativa se actualiza cuando se comete la infracción prevista en la norma y en ese momento nace una obligación a cargo del particular, en favor del Estado, forzada y que no es precisamente un impuesto.

En el caso de los derechos, también se actualiza la hipótesis de la ley cuando el Estado presta un servicio específico, naciendo también una obligación al particular para pagar dicho servicio, y en este caso tampoco se trata de un impuesto.

En virtud de lo anterior, considero que la definición de impuestos que nos da el Código Fiscal de la Federación es demasiado amplia y por ello inexacta, ya que se extiende a conceptos que no corresponden a la naturaleza de los impuestos.

Además, dicho concepto no sólo es impreciso, sino que tampoco define lo que en realidad es el impuesto, ni cual es su naturaleza, y de estas omisiones se derivan irregularidades en la regulación de esta contribución.

En cuanto a las leyes fiscales específicas los impuestos se regulan aplicando tasas o tarifas, fijadas en porcentajes, a las cantidades que constituyen la base del impuesto.

Estas tasas aumentan o disminuyen de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente, de manera tal, que si un particular obtiene un ingreso mayor que otro, se le aplicará una tasa más alta en relación con el que percibe un ingreso menor.

En este sentido podemos citar como ejemplo la Ley del Impuesto Sobre la Renta que grava la ganancia de los contribuyentes. En diversos artículos contiene tablas de tarifas las cuales aumentan en la misma medida que es mayor el ingreso que obtiene el contribuyente.

De esta manera, el contribuyente que tiene un ingreso mayor, pagará un impuesto más alto.

Podemos concluir que, en términos generales, la regulación de los impuestos se hace de una forma acertada pues toma en cuenta la naturaleza jurídica de los mismos al basarse en la capacidad económica de los contribuyentes para determinar el monto de sus aportaciones.

CAPITULO II

LOS DERECHOS

=====

Hemos ya analizado el concepto, la naturaleza y las principales características de los impuestos. En este Capítulo estudiaremos lo referente a los Derechos para obtener así una idea más clara de ellos, desentrañar su naturaleza y compararlos con los impuestos, haciendo resaltar sus diferencias.

En este trabajo se busca demostrar las diferencias entre los Derechos y los impuestos, las cuales deben ser tomadas en cuenta para no darles a estas dos contribuciones una regulación indebida y caer en vicios de inconstitucionalidad que violen las garantías de los contribuyentes.

Estas violaciones han sido provocadas precisamente porque el legislador confundió la esencia de las diferentes contribuciones y, en algunos casos trata a los Derechos como si fueran impuestos.

1.- DEFINICIONES:

En primer lugar. debemos definir correctamente el concepto de Derechos para después proceder al análisis del mismo, señalando sus principales características.

Para Raúl Rodríguez Lobato, Derechos son "las contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado ". (11) Adolfo Arrijoja Vizcaino nos dice: "Son Derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley, en pago de un servicio particular divisible." (12)

"El Código Fiscal de la Federación, en su art. 2o. fracción IV define a los Derechos de la siguiente manera: "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". (13)

"La Ley Federal de Derechos, en su artículo primero, contiene un concepto muy similar al del Código Fiscal de la Federación al decir: "Los Derechos que establece esta Ley se pagarán por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público o por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación." (14)

-
- (11) RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. DERECHO FISCAL. Edit. Harla, pág. 75. 1986.
- (12) ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. DERECHO FISCAL. Edit. Themis, pág. 251. 1985.
- (13) CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.
- (14) IDEM.

Tanto la definición del Código Fiscal de la Federación como la que da la Ley Federal de Derechos, son correctas en su primera parte, pero por lo que respecta a la parte final de la definición, en la que nos dice que se pagan Derechos por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, el legislador fue más allá del concepto de los Derechos. En mi opinión, los Derechos únicamente se pagan como prestación por los servicios públicos individualizados que presta el Estado actuando como ente de Derecho Público, y por lo que se refiere al pago por el uso y aprovechamiento de los bienes, no pueden ser Derechos, puesto que su naturaleza es totalmente distinta, habiendo cometido un error el legislador ya que, como decíamos, dicho pago, en esencia, es distinto a los derechos, aunque, forzosamente, el legislador les haya querido dar ese nombre.

2. NATURALEZA JURIDICA:

De las anteriores definiciones podemos tomar los puntos que les son comunes a todas ellas y que constituyen las características más importantes de los derechos. Estos son:

1. Los derechos son una contribución.
2. Son contraprestaciones.
3. Se derivan de la prestación de un servicio público individualizado.

4. Este servicio lo da el Estado en sus funciones de Derecho Público.

Analicemos por separado cada una de estas características.

2.1. Los Derechos son una contribución.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2o., establece los distintos tipos de contribuciones, entre los que encontramos a los derechos.

Consecuentemente, al ser los derechos una contribución, deben cumplir también con todos los requisitos de legalidad que se establecen en la Constitución; así, los derechos deberán destinarse a los gastos públicos; deberán también cumplir con los principios de proporcionalidad y equidad; y, por último, deberán estar previstos en una ley, es decir, en un ordenamiento general y abstracto que sea formal y materialmente legislativo.

Pero, como hemos dicho, no todas las contribuciones son iguales; por lo tanto, los principios esenciales de todas ellas se aplicarán en forma diferente dependiendo de la contribución a la que nos estemos refiriendo.

En el caso de los impuestos, como ya lo analizamos en el Capítulo anterior, el producto de ellos deberá destinarse a la prestación de servicios públicos generales y no individualizables, y así gozarán de dichos servicios todos los individuos por igual, independientemente de que paguen mucho, poco o nada.

Al referirse a estos servicios, Alfonso Arrijo Vizcaino nos dice: "Servicios públicos generales indivisibles, son aquéllos respecto de los cuales las leyes aplicables o la autoridad administrativa no tienen establecido un mecanismo que permita identificar individualmente a cada usuario o beneficiario del servicio". (15) Este sería el caso de los servicios de calles, banquetas, jardines públicos, etc. Dichos servicios, como ya dijimos, deberán financiarse a través de los impuestos. Por esto se dice que son una prestación, ya que el contribuyente no recibe nada personal a cambio de su tributo.

En cambio, los derechos son una contraprestación que se paga a cambio de un servicio público particular divisible que el Estado presta al contribuyente. De este modo, al ser los derechos una contraprestación, el monto de ésta debe destinarse a cubrir los gastos que eroga el Estado para la prestación del servicio en cuestión.

(15) ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Opus cit., pág. 250.

Citando una vez más a Adolfo Arrijoja Vizcaino, nos dice: "los servicios públicos particulares y divisibles son aquellos servicios públicos con respecto de los cuales la ley aplicable o la autoridad competente tienen establecidos determinados mecanismos que permiten, en un momento dado, individualizar e identificar al usuario del servicio". (16) Entre estos servicios, podemos mencionar la expedición de documentos, las certificaciones, los servicios de registro, etc.

Con este tipo de servicios se beneficia únicamente el usuario del mismo, por lo que suena lógico y justo que los derechos que paga el contribuyente se destinen para cubrir el costo de dichos servicios.

En apoyo a lo anterior, transcribo la opinión de Emilio Margain: "El Estado justifica la imposición del pago de derechos expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, luego entonces el usuario debe soportar el costo del servicio". (17)

(16) ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Opus cit. pag. 250.

(17) MARGAIN M., Emilio. Opus cit. pag. 115

Por otra parte, los derechos, como una de las contribuciones establecidas en las leyes, deben también cumplir con los requisitos de proporcionalidad y equidad que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, impone.

En el caso de los impuestos, la proporcionalidad se fija en base a la capacidad contributiva de cada individuo; en cambio, en los derechos, como son una contraprestación, la proporcionalidad va en función al servicio que presta el Estado, es decir, los impuestos deben establecerse proporcionalmente a la capacidad económica del contribuyente y los derechos se cobrarán proporcionalmente al servicio que se presta.

Al respecto, Emilio Margain nos dice "Si la constitución en su artículo 31, fracción IV, establece la obligación de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, los derechos deben satisfacer también dichos requisitos, o sea, que la prestación debe guardar proporción con el costo del servicio. En caso contrario, si el precio es elevado en comparación con el costo del servicio, no hay proporcionalidad y equidad en aquél, ya que el Estado estará recuperando cantidades superiores al gasto, y si es a la inversa, o sea, que el precio que se exige por el servicio es sumamente bajo en comparación a su costo, estaremos en presencia del pago no de un derecho o una tasa, sino de un precio político.

"La anterior característica la consigna nuestro legislador en la Ley de Ingresos de la Federación, al expresar "que las cuotas de los derechos, serán iguales para quienes reciban servicios análogos y para su determinación se tendrá en cuenta el costo de dichos servicios o el uso que se haga de ellos". (18)

Así, por la expedición de un pasaporte, por ejemplo, se deberán cobrar los mismos derechos a una persona que tenga una enorme capacidad contributiva, que a otro que no la tenga, pues, como mencionamos anteriormente, no debe tomarse en cuenta la capacidad económica del que recibe el pasaporte, sino la cantidad que le cuesta al Estado expedir el pasaporte. Si se les cobran distintas cantidades, se violaría el principio de proporcionalidad.

A mayor abundamiento, ni siquiera podría pensarse en la obtención de una pequeña ganancia, pues el Estado, al ejercer su función pública, no puede lucrar.

Además, los derechos deben estar previstos por una ley que sea expedida conforme al proceso legislativo y que contenga disposiciones de carácter general, abstracto e impersonal.

En México se encuentran reguladas entre otras en la Ley Federal de Derechos, la Ley de Hacienda del Distrito Federal y en muy diversos ordenamientos locales y municipales, las cuales cumplen con el anterior requisito de legalidad.

(18) MARGAIN M., Emilio. Opus cit. p. 120

2.2. Los Derechos son contraprestaciones:

El Código Fiscal Federal define a los derechos como las contraprestaciones que se pagan a cambio de un servicio que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público.

En las relaciones jurídicas bilaterales podemos hablar de prestaciones y contraprestaciones al referirnos a los actos, ya sean de dar, hacer, o no hacer, a los que las partes se obligan al originarse dichas relaciones jurídicas.

En nuestro sistema jurídico, las prestaciones y las contraprestaciones deber ser semejantes y corresponder una al valor de la otra, independientemente de la naturaleza de cada una de ellas.

Así, por ejemplo, en una compraventa, si la prestación de parte del vendedor es la transmisión de la propiedad del bien que sea objeto de dicha compraventa, la contraprestación que pague el comprador al entregar un precio cierto y en dinero, deberá corresponder al valor del bien que se vende.

De no ser así, es decir, si las contraprestaciones que se dan las partes no son proporcionales o equivalentes, estaríamos en presencia de una relación totalmente injusta.

Por lo que se refiere a los derechos, al ser una contraprestación, su monto deberá corresponder al costo del servicio que el Estado le rinde, el cual constituye la prestación.

2.3. Se derivan de la prestación de un Servicio Público e Individualizado:

Ya se definió anteriormente lo que debe entenderse por servicios públicos generales y por servicios públicos individualizados.

Los primeros deberán financiarse a través de los impuestos y gozarán de ellos todos los individuos por igual, independientemente de si hayan o no pagado impuestos.

En cambio, los derechos se pagan por un servicio personal individualizado en el que sólo el usuario o beneficiario de dicho servicio tiene interés en recibirlo, y sólo él ve afectada su esfera jurídica por dicho servicio.

Por ello, debe distinguirse el tipo de servicio del que se trata, para saber qué contribución es la que corresponde cobrar, y cómo deben aplicarse dichas contribuciones.

2.4. Este Servicio Público lo presta el Estado en sus funciones de Derecho Público:

Existen varias teorías acerca de la personalidad del Estado. Entre ellas, me parece la más aceptable la que nos dice que el Estado es un solo ente con dos personalidades: una pública, cuando actúa como soberano, ejerciendo su poder de mando y creando una relación de subordinación con respecto de sus gobernados, y otra privada, cuando por razones de justicia y equidad, se sitúa al mismo nivel de los particulares para celebrar contratos privados.

En el ejercicio de estas dos personalidades, el Estado presta servicios que tienen distinta naturaleza.

Puede prestar servicios en los que se encuentra al mismo nivel que los particulares para lo cual no necesita ejercer su soberanía. En este caso podríamos referirnos a los servicios públicos de transporte, teléfono, luz, etc.

Todos estos pueden ser concesionados o delegados a particulares, siempre que cumplan con los requisitos que las leyes les impongan, ya que en ellos el Estado no ejerce su función pública como ente soberano.

Como contraprestación por estos servicios, los particulares pagan un precio o una tarifa.

Por otra parte, en el ejercicio del imperio del que el Estado está investido, presta ciertos servicios actuando en forma oficial y haciendo uso de los poderes que se le han conferido; es decir, que actúa como soberano.

Entre estos servicios podríamos mencionar la certificación de documentos, la expedición de licencias, permisos, pasaportes, así como los servicios de registro (Registro Civil, Registro Público de la Propiedad y el Comercio, Registro Nacional de Inversiones, etc.), los cuales no pueden ser concesionados ni delegados a persona alguna.

El pago como contraprestación por este tipo de servicios públicos, lo conocemos con el nombre de Derechos.

Alfonso Nava Negrete nos da un comentario contrario a lo que se acaba de sostener en este Capítulo, en un ensayo llamado "Comentarios a la Ley Federal de Derechos y sus Reformas", que se publicó en la revista del Tribunal Fiscal del Estado de México y que creo que es importante transcribir:

Ley Federal de Derechos: la proporcionalidad en tratándose de los impuestos y de los derechos tenía ese sentido diferente, pero ahora las cosas se han complicado inútilmente. Como contribución constitucional, los derechos tienen que soportar ese principio de proporcionalidad en el mismo sentido que los impuestos, pues de lo contrario se traicionaría a la propia disposición que recoge la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

Los derechos como contribuciones tienen que admitir ahora, cuotas, tarifas o pagos, en razón de la capacidad económica de quien recibe la prestación, aun cuando con esa cuota o tarifa no se cubra ni siquiera el costo del servicio". (19)

El comentario del maestro Nava Negrete es precisamente el que pretendo desvirtuar en esta tesis, y que es el hecho de que los derechos que se cobran en razón de la capacidad económica de quien recibe la prestación son inconstitucionales, debido a que deben, en algunos casos, soportar la proporcionalidad que corresponde a los impuestos.

Haciendo una síntesis de todo lo anterior, podemos concluir que la naturaleza jurídica de los derechos es distinta a la de los impuestos en cuanto a que:

1. Su monto debe fijarse en función del servicio público individualizado que se recibe.
2. En consecuencia de lo anterior, los principios tributarios de proporcionalidad y equidad se cumplen cuando los derechos se cobran atendiendo al valor del servicio por el cual se pagan, y no de acuerdo a la capacidad contributiva de los particulares, ya que esto se aplica a los impuestos.

(19) NAVA NEGRETE, Alfonso. Opus cit.

3. REGULACION

La regulación de los derechos debe hacerse tomando en cuenta su naturaleza, para que éstos se manejen dentro de un marco jurídico que respete los requisitos legales y constitucionales que al efecto se establecen.

En nuestra legislación se dan dos formas para regular a los derechos:

- a) Cobrando una cuota fija por el servicio público que se presta.
- b) Aplicando un porcentaje sobre el monto del acto que da lugar al servicio público.

3.1. Cuota fija.

De estas dos maneras de cobrar los derechos, únicamente la primera se apega a los requisitos que impone la Constitución, ya que, como hemos sostenido a lo largo de este Capítulo, los derechos deben cobrarse por igual a todos aquellos contribuyentes que lo reciban, en virtud de que se fijan atendiendo al costo del servicio que se presta, y si éste es igual en todos los casos, no existe razón por la que se cobren cantidades distintas a los beneficiarios, basándose en su capacidad económica.

3.2. Por porcentaje.

En cuanto a la segunda manera de regular el cobro de los derechos, considero importante citar como ejemplo, algunos de ellos contenidos en la Ley de Hacienda del Distrito Federal, para posteriormente hacer algunos comentarios al respecto con el fin de destacar y exponer las irregularidades que le afectan y que hacen de dicho sistema de regulación una figura inconstitucional.

La Ley de Hacienda del Distrito Federal aplica este equivocado criterio en los siguientes artículos, por lo que se refiere al servicio público de inscripción en los Registros Públicos de la Propiedad y del Comercio:

LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL

ART. 62.- Por la expedición de licencias para construcción de obras nuevas, se pagará el derecho por obras nuevas conforme a las cuotas que a continuación se establecen:

I.- Viviendas de interés social, casas-habitación y edificaciones para viviendas, en renta o en condominio, con o sin comercio de planta baja y casa-habitación unifamiliares o dúplex sobre el valor de la construcción 2 al millar.

II - En todos los demás casos, distintos a los señalados en la fracción anterior, sobre el valor de la construcción..... 4 al millar.

ART. 66.- Por la autorización de los documentos que a continuación se mencionan efectuada por el Registro Público de la

Propiedad, se pagará el derecho de autorizaciones en el registro de la propiedad conforme a las cuotas siguientes:

I.- De escrituras o actas notariales de valor determinado distintas a las señaladas en este artículo:

- a).- Si el valor no excede de \$500,000.00 5.8
al millar
- b).- De \$500,000.01 a \$2,000,000.00 3.5
al millar
- c).- De \$2,000,000.01 en adelante... 2.9
al millar

II.- De escrituras o actas que contengan actos y hechos referidos a pensiones, rentas, o cualquier otra prestación periódica de monto determinado y plazo determinado o indeterminado, al valor de la prestación durante cinco años se le aplicará el 4.5 al millar.

ART. 72.- Por la inscripción de los siguientes documentos en el Registro Público de la Propiedad se pagará el derecho de inscripción en el registro de la propiedad conforme a lo que a continuación se establece:

I.- Documentos, resoluciones judiciales, administrativas o de cualesquiera otra clase, en virtud de los cuales establezca o modifique la propiedad o la posesión de bienes inmuebles o derechos reales, incluyendo a los buques, aeronaves y en general de bienes y derechos mercantiles, sobre el valor..... 7.5 al millar

ART. 73.- Por la inscripción de los siguientes contratos y convenios en el Registro Público de la Propiedad, se pagará el derecho de inscripción en el registro de la propiedad conforme a las cuotas siguientes:

I.- Contratos de crédito hipotecario, refaccionario o de habitación o avío, celebrados por sociedades nacionales de crédito, de seguros o de fianzas, así como las anotaciones a que se refiere el artículo 28 de la Ley Federal de Instituciones y fianzas, sobre el importe de la operación..... 2.5 al millar

II.- De prenda de arrendamiento de muebles, de comodato y de actos y contratos sujetos a condición suspensiva, resolutoria reservada de propiedad o cualquier otra modalidad sobre el valor..... 3.5 al millar

IV.- Contratos de arrendamiento cuando el término exceda de seis años o haya anticipo de rentas por más de tres ... 3.0 al millar

ART. 74.- Por la inscripción de las siguientes constituciones en el Registro Público de la Propiedad, se pagará el derecho de inscripción en el registro de la propiedad conforme a las siguientes cuotas:

I.- De créditos, excepto los relativos a créditos hipotecarios, refaccionarios o de habilitación o avío..... 3.5 al millar

V.- Constitución o aumento de capital de sociedades mercantiles, sobre el importe del capital o del aumento, en su caso... 3.5 al millar

VI.- De sociedades de capital variable y sus aumentos, sobre la parte variable... 3.5 al millar

ART. 75.- Por la inscripción o anotaciones en el Registro Público de la Propiedad de los siguientes gravámenes, se pagará el derecho de inscripción en el registro de la propiedad conforme a las siguientes cuotas:

I.- Gravámenes o limitaciones a la propiedad y a la posesión de bienes y, de los contratos tendentes a la adquisición, transmisión o modificación de derechos reales, embargos, secuestros, así como contratos de crédito simple, hipotecario, refaccionario o de habilitación o avío celebrado entre particulares o instituciones de crédito extranjeras, sobre el importe de la operación.. 5.2 al millar

II.- De hipotecas industriales, en los términos de la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares.. 6.9 al millar

ART. 77 Por la inscripción en el Registro Público de la Propiedad de actas, se pagará el derecho de inscripción en el registro de la propiedad conforme a las siguientes cuotas:

II.- De emisión de bonos u obligaciones de sociedades mercantiles, sobre el monto de la emisión.....5.2 al millar

ART. 86 A Por los servicios que preste el archivo general de notarias se pagarán los mismos derechos que para el Registro Público de la Propiedad establece esta sección con excepción de los que a continuación se señalan, los cuales se pagarán conforme a las siguientes cuotas:

IV.- Por la autorización definitiva de escrituras o actas notariales:

a).- Con valor hasta de \$500,000.00 ... 5.8
al millar

b).- Por el excedente de \$500,000.00 y
hasta \$2,000,000.00 3.5
al millar

c).- Por el excedente de \$2,000,000.00
en adelante..... 2.9 al
millar (20)

De la lectura de los anteriores preceptos legales, se desprende claramente que el legislador, para fijar el monto de los derechos, tomó como base la capacidad económica del contribuyente que recibe el servicio, en algunos casos atendiendo al capital social de la entidad que solicita el registro, en otros al monto de los contratos que se pretenden inscribir, pero nunca en función del costo del servicio prestado.

(20) LEY DE HACIENDA DEL DISTRITO FEDERAL, publicada en el Diario Oficial, el 31 de diciembre de 1982.

Al proceder de este modo, es decir, al fijar los derechos con base en la capacidad contributiva del beneficiario del servicio, se les está dando el tratamiento legal que corresponde a los impuestos, confundiéndose así las dos figuras jurídicas, y en consecuencia, por las razones multicitadas en el presente Capítulo, se violan la proporcionalidad y la equidad que deben revestir las contribuciones, así como la garantía de igualdad pues debido a tal confusión, se da un trato diferente a sujetos que son iguales ante la ley, debido a que están situados en el mismo supuesto jurídico concreto.

Esta misma irregularidad la encontramos también en la Ley Federal de Derechos.

CAPITULO III

LOS GASTOS DE EJECUCION =====

1.- DEFINICION

El Código Fiscal de la Federación, en el artículo 2o., al definir a los distintos tipos de contribuciones, menciona a las contribuciones accesorias en las que incluye a los Gastos de Ejecución.

Asimismo, el citado Código, en el artículo 150 nos dice que "cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales están obligadas a pagar un 2% del crédito fiscal por concepto de Gastos de Ejecución...".

Los Gastos de Ejecución son la cantidad que un contribuyente deberá pagar al Estado para reponerle a éste las erogaciones que haga con motivo de la ejecución de un crédito fiscal.

Los Gastos de Ejecución se pagarán por tres causas: Por el requerimiento del pago del crédito en favor del Estado, por el embargo de bienes suficientes para cubrir el monto del crédito principal, y por el remate de dichos bienes.

Cuando un contribuyente no cumple con las obligaciones que las leyes le imponen y no paga al Estado las cantidades que por alguna razón le adeuda, éste, haciendo uso de su poder soberano, podrá forzar el pago de dichos adeudos e incluso proceder al embargo y al remate de bienes propiedad del contribuyente para cobrar el crédito fiscal.

2.- NATURALEZA JURIDICA

Cuando un contribuyente incumpla sus obligaciones, el Estado, para hacer efectivo el crédito fiscal, puede hacer uso del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Lógicamente, este procedimiento para el cobro de créditos fiscales implica un gasto para la Administración Pública encargada de hacerlo. El Estado debe organizar un departamento especializado; debe pagar salarios a los empleados públicos que trabajen en dicho departamento; debe contar con los medios físicos necesarios (papelería, medios de transporte, almacenes, etc.) para llevar a cabo sus objetivos, etc.; en fin, debe realizar una serie de gastos, que le acarrean un daño, el cual es provocado por la mora o por el incumplimiento de los contribuyentes.

En tal virtud, si el que dio origen a todos los gastos que se erogaron durante el procedimiento administrativo de ejecución, fue el contribuyente, es justo que éste deba cubrir dichos gastos, y no el Estado, por lo que considero totalmente válido y justificado el que la ley establezca los Gastos de Ejecución a cargo del contribuyente.

De acuerdo a lo anterior, considero que la naturaleza de los Gastos de Ejecución es la de una indemnización; a través de ellos se pretende que el contribuyente resarza los daños, (entendiéndose como daño "la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por falta de cumplimiento de una obligación" (21), conocido como *Damnum Emergens*), que se ocasionan al Estado debido a su mora o a su incumplimiento.

Cuando un contribuyente no cumple con sus obligaciones fiscales causa daños y perjuicios al Estado (entendiéndose perjuicios como "la privación de cualquier ganancia lícita que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación", (22) y que se conoce como el *Lucrum Cessans*).

Los daños equivalen a los gastos que el Estado hace para obtener el pago de la obligación monetaria del contribuyente.

(21) CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 26 de marzo de 1928.

(22) IDEM.

En cambio, los perjuicios son aquella riqueza que el Estado, al no poder usar el dinero que el contribuyente le debe, deja de recibir. Al no recibir el pago en tiempo, no tiene los medios para generar más riqueza ni acrecentar su patrimonio. En términos económicos podríamos definirlo como "el precio del dinero" que no se le paga.

Nuestra legislación establece dos formas de indemnizar al Estado en caso de incumplimiento de las obligaciones fiscales, de las cuales una corresponde a los daños y otra a los perjuicios, y son:

a) Los Gastos de Ejecución: Estos deben destinarse, y deben corresponder, como se mencionó anteriormente, a la restitución de las cantidades que el Estado ha debido erogar para hacer el cobro de lo que se le adeuda y que causaron un menoscabo en su patrimonio.(daños)

b) Los Recargos: Por otra parte, los recargos se generan para indemnizar al Estado de las cantidades que deja de ganar al no recibir el pago puntual o completo de lo que los contribuyentes le deben y no poder hacer uso de él (perjuicios). Están regulados en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Estos se calculan en base al impacto que tenga la inflación en la economía nacional, precisamente para mantener el valor adquisitivo en términos reales, del dinero que se debe al Estado.

En este orden de ideas, los Gastos de Ejecucion deben ser equivalentes a la cantidad que al Estado le cuesta el realizar cada una de las gestiones de cobro que lleva a cabo durante el procedimiento administrativo de ejecuci3n.

Es decir, si para requerir del pago a un contribuyente de una determinada obligaci3n debe pagarse un d3a de salario del actuario que realice el requerimiento, una parte proporcional del mecan3grafo que elabora el mandamiento de ejecuci3n, la papeleria necesaria, etc., los gastos de ejecuci3n deben ser iguales a la suma de todos esos conceptos, puesto que si la indemnizaci3n es mayor que el da1o que se caus3 nos encontrar3amos ante un pago de lo indebido y un enriquecimiento ileg3timo por parte del Estado.

Rafael Rojina Villegas, en el "Compendio de Derecho Civil" nos dice: "Cuando el deudor incurre en mora -o incumple- da derecho al acreedor a exigirle el pago de una indemnizaci3n compensatoria, que es el equivalente a los da1os y perjuicios que sufri3 por el incumplimiento absoluto de la obligaci3n, o que 3sta se cumpla integralmente y se le pague adem3s una indemnizaci3n moratoria por el retardo en el pago." (23)

(23) ROJINA VILLEGAS, Rafael, Compendio de Derecho Civil, Tomo III, Obligaciones, Editorial Porr3a.

En el mismo sentido, Borja Soriano, en su "Teoría General de las Obligaciones" menciona que el fin de toda indemnización es "colocar al acreedor en la misma situación que si la obligación hubiera sido ejecutada". (24)

Esto refuerza la idea de que la indemnización debe corresponder al monto del daño causado por el incumplimiento de la obligación.

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación, en la parte final del artículo 2o. nos dice: "Los recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas."

Lo anterior nos presenta una problemática en cuanto a la naturaleza jurídica de los Gastos de Ejecución.

Como decíamos más arriba, los Gastos de Ejecución tienen la naturaleza de una indemnización, y como tal su monto debe fijarse en función del daño que le causa al Estado el incumplimiento del contribuyente.

(24) BORJA SORIANO. Teoría General de las Obligaciones. Tomo II, Editorial Porrúa.

En cambio, del texto del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación se desprende que las contribuciones accesorias, entre las que se encuentran los Gastos de Ejecución, tendrán la misma naturaleza que las contribuciones principales que les dieron origen, de tal manera que si un contribuyente tiene un crédito fiscal en su contra por concepto de impuestos, por ejemplo, los Gastos de Ejecución que se derivan del cobro de dicho crédito, deberían tener la naturaleza jurídica de impuestos.

En tal virtud, considero que el texto del Código Fiscal de la Federación es erróneo pues los Gastos de Ejecución, los recargos y las demás contribuciones accesorias tienen, cada una, una naturaleza jurídica propia, que corresponde a sus características esenciales e individuales y que las distinguen de las demás contribuciones, y no se les puede "acomodar" una naturaleza jurídica ajena solamente porque se hayan derivado de ella.

Los Gastos de Ejecución, en consecuencia, deben estar regulados de acuerdo a la naturaleza jurídica que les es propia, pues de lo contrario, es decir, si se regularan del mismo modo que las contribuciones que los originaron, se estaría dando diversos tratamientos a una misma figura y ello crearía una situación de inseguridad jurídica para los contribuyentes, pues algunas veces serían tratados como impuestos, otras como derechos, etc.

Lo anterior nos muestra lo imprecisa y equivocada que es la disposición legal que se comenta.

Los Gastos de Ejecución forman parte de las llamadas contribuciones accesorias, y como tales, deben también cumplir con los requisitos constitucionales que se establecen en el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, es decir que deben destinarse a los gastos públicos, ser proporcionales y equitativos y estar previstos en una ley.

En cuanto al destino que debe darse a los Gastos de Ejecución, podemos afirmar que, como se trata de una indemnización, el Estado debe utilizarlos para reponerse de los gastos que se vió obligado a erogar para hacer efectivo el crédito que tenía a su favor.

Así, podemos notar que debido a la naturaleza de cada contribución, el destino que se le da o que debe dárseles diferente en cada caso, pues como veíamos, los impuestos se aprovechan para la prestación de servicios públicos, por parte del Estado, con carácter general e indivisible; los derechos se utilizan en el financiamiento directo de los servicios públicos que presta el Estado de manera personal e individualizada; y los Gastos de Ejecución se destinan al resarcimiento de los daños que causa al Estado la mora o el incumplimiento del contribuyente de sus obligaciones. Por ello, éstos últimos deben ser equivalentes al daño causado.

Por lo que respecta a la proporcionalidad y equidad que, como contribuciones que son, deben cumplir los Gastos de Ejecución, ésta debe fijarse en relación con el daño que se le cause al Estado, pues al tratarse de una indemnización, ésta debe ser "proporcional" al daño o al perjuicio que se generó.

Como hemos visto en los capítulos anteriores, la proporcionalidad en el cobro de las contribuciones debe fijarse de acuerdo con la naturaleza jurídica de cada una de ellas, por lo tanto, la regulación de cada una será diferente, debido a que tienen características naturales distintas.

En el caso de los impuestos, decíamos, se debe atender a la capacidad económica de los contribuyentes para que se cumpla con el requisito de proporcionalidad. En cuanto a los derechos, éstos deben fijarse tomando en cuenta el valor intrínseco del servicio público particular que se recibe y que da lugar al pago de derechos.

En cambio, en los Gastos de Ejecución la proporcionalidad debe atender al monto del daño que se le causó al Estado, y por ninguna razón debe cobrarse un porcentaje sobre el monto del crédito, ya que el daño que se causa al Estado, cuando éste tiene que cobrarle al contribuyente, es el mismo si el crédito es grande o si es pequeño. Es decir al Estado le cuesta

lo mismo requerir del pago a un contribuyente que le debe mil pesos, que a otro que le debe un millón; por lo tanto, los Gastos de Ejecución con que se indemnizará al Estado por el daño que se le causó al tener que seguirse un procedimiento de ejecución, deben ser iguales en los dos casos, ya que el daño fue el mismo en cada uno de ellos.

Esto nos muestra que los Gastos de Ejecución, al ser una indemnización, deberán ser "proporcionales" al daño que se le ocasionó al Estado, y no al monto del crédito que se debía y que se hizo efectivo.

Al fijarse los Gastos de Ejecución en función al monto del daño, se cumplirá con el requisito constitucional de la proporcionalidad; de no ser así, los Gastos de Ejecución irán en contra de la propia Ley Fundamental.

3.- REGULACION

Una vez analizada la naturaleza jurídica de los Gastos de Ejecución, podemos estudiar la forma en que se les regula en nuestro sistema jurídico y así resaltar las fallas o los aciertos que existen en su regulación.

El artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, dice:

"ART. 150.- Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de la ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

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

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

III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal. Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a una vez el salario mínimo general diario de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiera este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias, podrán exceder de la cantidad equivalente a un salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año.

Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41 fracción II y 141 fracción V de este Código, que únicamente comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúo, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de inscripción o cancelación de gravámenes en el Registro Público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores.

Los gastos de ejecución se determinaran por la autoridad ejecutora debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán a las autoridades fiscales federales para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por ley estén destinados a otros fines.

Y el artículo 148 del Código Fiscal de la Federación, dice:

Cuando en el procedimiento administrativo de ejecución concurren contra un mismo deudor el fisco federal con los fiscos locales fungiendo como autoridad federal de conformidad con los convenios de coordinación fiscal y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar coactivamente contribuciones de carácter federal la Secretaría de Hacienda y Crédito Público iniciará o continuará según sea el caso, el procedimiento administrativo de ejecución por todos los créditos fiscales federales omitidos.

El producto obtenido en los términos de este artículo se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

- I. Los gastos de ejecución.
- II. Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.
- III. Las aportaciones de seguridad social.
- IV. Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.
- V. Las demás contribuciones y otros créditos fiscales." (25)

4. COMENTARIOS A LA REGULACION

La regulación que se hace de los Gastos de Ejecución en los artículos citados en el numeral anterior es ilógica y contradictoria y no toma en cuenta la verdadera naturaleza de esta contribución.

Como menciono a lo largo de este capítulo, los Gastos de Ejecución constituyen una indemnización que hace el contribuyente al Estado para resarcir el daño que le causó al incumplir una obligación fiscal, lo cual originó que se siguiera el Procedimiento Administrativo de Ejecución, con las consiguientes erogaciones por parte del Estado.

En este orden de ideas, los Gastos de Ejecución deben ser equivalentes a la cantidad que le cuesta al Estado seguir dicho Procedimiento y no cobrarse en función del crédito adecuado, de tal manera que si se cobra el 2% del crédito principal por concepto de esta contribución, se cobrarán cantidades diferentes causando los créditos que se pretende hacer efectivos sean distintos.

Por ejemplo, si un contribuyente es requerido de pago porque debe al fisco un millón de pesos pagará \$ 20,000 pesos de Gastos de Ejecución. Si otro contribuyente, es igualmente requerido del pago de un crédito de 10 millones de pesos deberá pagar \$ 200,000 pesos por el mismo concepto.

En ambos casos, El Estado debe hacer el mismo gasto para requerir a los contribuyentes, por lo tanto, el daño es igual en las dos situaciones. Sin embargo, ilógicamente, en el primer caso se cobra una cantidad menor que en el segundo.

Así se está tratando en forma desigual a dos sujetos que se encuentran en un mismo supuesto.

Esto nos lleva a dos situaciones: en una puede suceder que los Gastos de Ejecución sean menores que el daño que se le causó al Estado; en la segunda el monto de la indemnización puede ser mayor que el daño. En ambos, es inexacto.

Lo anterior demuestra que la regulación que se hace de esta contribución es totalmente errónea, y no cumple en forma justa con el sentido que tiene y que debe ser el reponer los gastos que el Estado haya erogado en la situación respectiva, además de que no cumple con el requisito de proporcionalidad y equidad que establece la Constitución, y de que viola la garantía de igualdad, pues en el primer caso no sustituye al Estado el dinero que gastó y en el segundo, excede injustamente en perjuicio del particular.

Posteriormente, el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación establece que en ningún caso los Gastos de Ejecución, por cada una de las diligencias, podrá exceder de un salario mínimo elevado al año.

En el caso de que el 2% de un crédito fiscal superara el monto de un salario mínimo anual y por ello se cobrará esta última cantidad, considero totalmente excesivo y desproporcionado dicho cobro, pues el gasto que haga el Estado, por ejemplo, al requerir el pago de un crédito fiscal, no podría ascender nunca a un salario mínimo anual, por laboriosa que fuere la diligencia.

En este punto es importante revisar la forma en que se paga a los ejecutores, ya que ello incide directamente en el monto de los gastos que el Estado realiza al cobrar un crédito y por lo tanto, debería determinar la suma que corresponde a la indemnización.

De conformidad con el acuerdo 101-1939 de fecha 31 de octubre de 1986, emitido por el Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los gastos de ejecución tendrán el siguiente destino:

a) El 20% para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, encomendados al Instituto Nacional de Capacitación Fiscal de la Subsecretaría de Ingresos.

b) Del 80% restante, se reparte la mitad entre los ejecutores y la otra mitad entre el demás personal de la Oficina Federal de Hacienda que realizó el cobro.

Como puede apreciarse, los Gastos de Ejecución se reparten entre los ejecutores a posteriori sin tomar en cuenta realmente el costo que implica para el Estado el utilizar el procedimiento administrativo de ejecución, por lo que si los créditos cobrados son pequeños, lo que se reparta entre los ejecutores y empleados no restituye lo que el Estado gastó para hacer efectivos dichos créditos.

Además, y de forma también ilógica, como se desprende del mencionado acuerdo, los Gastos de Ejecución no se destinan a resarcir las cantidades erogadas por el Estado, es decir el daño causado por la mora del contribuyente, sino que se entregan al personal de la Oficina Federal, que es muy distinto que entregarlo al Estado, por lo que no se cumple con el motivo que le da razón de ser a esta contribución y que es precisamente, el de reponer los Gastos que el Estado hizo debido a un contribuyente moroso.

De acuerdo con los artículos 20, y 148 del Código Fiscal de la Federación el producto obtenido del proceso administrativo de ejecución debe aplicarse en primer lugar a los gastos de ejecución.

Creo que el espíritu de legislador con este precepto tiende a recuperar de forma inmediata la cantidad gastada, lo cual no sucede pues el dinero se entrega al personal de las Oficinas Federales.

Lo anterior impide que los Gastos de Ejecución se fijen con base en el daño causado, pues no se determina con exactitud a cuánto asciende el mismo.

Al fijarlos con base en el crédito principal, el cual es representativo de la capacidad contributiva del particular, se viola el principio de proporcionalidad, ya que se fija como si se tratase de un impuesto.

Posteriormente, y en forma contradictoria, el citado artículo 150 del Código Fiscal de la Federación regula los Gastos de Ejecución extraordinarios, y en este caso sí atiende al monto de los gastos, por lo que la indemnización que de ellos se haga será en la cantidad debida. Aquí sí se respeta la proporcionalidad que corresponde a las contribuciones, por lo menos en la esencia, porque ya en la materialización del supuesto, estos gastos extraordinarios se cobrarán además de los ordinarios, haciendo más desproporcionado aún el monto de los Gastos de Ejecución.

Digo que tal regulación es contradictoria puesto que en la primera parte del artículo atiende equivocadamente al monto del crédito fiscal, y en la segunda se basa en los gastos que realiza el Estado en el Procedimiento de Ejecución, regulando la misma contribución de dos formas diferentes y trayendo una situación de inseguridad jurídica para los gobernados.

En la parte final del artículo en estudio, se dice que los ingresos se destinarán para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales. Al respecto considero que el destino que debe darse a dichos ingresos es precisamente el reponer, en el patrimonio del Estado, las cantidades que se gastaron en la ejecución del crédito. Una vez reintegrado el dinero en la Hacienda Federal, podrá destinarse a cualquier partida necesaria para el cumplimiento de los fines Estatales.

En virtud de lo analizado en este capítulo, y debido a las irregularidades que afectan a la regulación de los Gastos de Ejecución, considero que la misma es inconstitucional por los conceptos que se expondrán en el capítulo siguiente.

CAPITULO IV

CONCEPTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD =====

1.- TANTO A LOS DERECHOS COMO A LOS GASTOS DE EJECUCION SE LES REGULA DANDOLES LA NATURALEZA DE IMPUESTOS.

Retomando las ideas que se han manejado a lo largo del trabajo y con el fin de demostrar la inconstitucionalidad de la regulación de los Derechos y los Gastos de Ejecución, es importante resaltar el hecho de que cada una de las contribuciones que hemos estudiado tiene una naturaleza jurídica distinta y en base a ella se deberá buscar el tratamiento legal que le sea más adecuado a cada figura.

La regulación de cada contribución debe respetar los principios esenciales que se establecen en la Constitución y que son la proporcionalidad y la equidad, la creación de las mismas por virtud de un acto material y formalmente legislativo y su destinación para los gastos públicos de la Federación, los Estados y los Municipios.

Así, se había concluido que, en el caso de los impuestos, estos cumplen con la proporcionalidad y la equidad de que habla la Constitución al ser fijados en base a la capacidad contributiva de aquellos que se sitúan en el supuesto jurídico gravado por la ley, es decir, en el hecho imponible, de tal manera que podríamos establecer la fórmula de "a mayor capacidad contributiva, mayor impuesto".

Siendo así regulados podemos afirmar que los impuestos respetan la proporcionalidad y la equidad.

Por su parte los Derechos tienen una naturaleza distinta a la de los impuestos por lo que deben regirse por un sistema diferente.

Emilio Margain nos menciona algunas diferencias entre los impuestos y los derechos :

" a) Los impuestos se utilizan para cubrir servicios públicos generales o indivisibles, los derechos para cubrir servicios públicos particulares o divisibles.

b) Los impuestos puede ser a cuota fija, proporcional, progresivo; los derechos son proporcionales a la extensión del servicio y proporcionalmente cuota fija; y,

c) Los impuestos se aplican también para satisfacer otros servicios que no son indivisibles; los derechos únicamente para los particulares." (26)

A este respecto es aplicable la tesis sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicado en las páginas 190 y 191 del Informe rendido por el Presidente de este alto Tribunal al concluir el año de 1969, que dice:

(26) MARGAIN M., Emilio. Opus cit. p. 125

"TESIS 1605. DERECHOS FISCALES, LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS. Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas fiscales establecidas por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal que las leyes tributarias tratan de satisfacer en materia de Derechos a través de una escala de mínimos a máximos en función del capital del causante, de los derechos correspondientes (concretamente por revalidación de licencias para expendio de cervezas) traduce un sistema de relación de proporcionalidad y equidad que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en momento alguno puede invocarse o aplicarse cuando se trata de la constitucionalidad de los derechos, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y por lo tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad.

De acuerdo con la doctrina jurídica fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse, "las contraprestaciones que se paguen a la Hacienda Pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo o sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio que causen los respectivos derechos y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que perciban servicios análogos". (27)

En consecuencia, cuando los derechos se cobran aplicando una tarifa porcentual sobre una cantidad representativa del poder económico del contribuyente,, se les está confundiendo con los impuestos, causándose el consiguiente agravio pues su regulación no respeta los principios constitucionales que en el caso específico corresponden a los derechos.

(27) "Amparo en revisión 1514 1965. Armando Ruiz Aylaurdo. Diciembre tres de 1968. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente Ministro Ezequiel Burgueta Farrera.

Pleno, informe de 1969, página 190".

Por lo que se refiere a los Gastos de Ejecución, podemos aplicar analógicamente el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya que dicha contribución, como se ha demostrado tiene una naturaleza jurídica distinta a la de los impuestos, y, por lo tanto deberá regirse por un sistema diverso.

Sin embargo, equivocadamente, nuestra legislación da el mismo trato a los Gastos de Ejecución que a los impuestos, aplicando un criterio que no encuadra en las características propias de aquellos, por lo que también agravia al particular al violar las disposiciones constitucionales correspondientes.

2. VIOLACION AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

2.1. En los Derechos:

En los capítulos anteriores se analizó el concepto, la naturaleza jurídica y la regulación de los impuestos, los derechos y los gastos de ejecución con el fin de determinar la forma más adecuada de regularlos y señalar las fallas que impiden que la normatividad de dichas contribuciones se apegue a los parámetros que establece la Constitución Federal.

Hecho el estudio de lo anterior, sostengo que es inconstitucional la regulación que se hace en el caso de los Derechos, cuando éstos se cobran aplicando un porcentaje, en primer lugar porque violan el requisito de proporcionalidad y equidad que se exige en la Ley Fundamental.

Como se mencionó en el capítulo respectivo, los Derechos son una contraprestación que se entrega al Estado como pago por la prestación que se recibió, consistente en un servicio público individualizado y concreto.

La obligación del contribuyente de pagar los Derechos, surge cuando el Estado presta el servicio solicitado. En consecuencia, al ser los Derechos, por su propia naturaleza, una contraprestación, deberán ser fijados en función del valor del servicio que reciben los contribuyentes, es decir, que los Derechos deben ser proporcionales a la prestación que realiza el Estado.

En el caso de la regulación de estas contribuciones aplicando un porcentaje sobre una cantidad determinada, que varía en cada caso, no se fijan los derechos atendiéndose al monto del servicio que el Estado presta, sino que se establecen en función de factores totalmente ajenos, como podrían ser el monto de un contrato, el capital social de una persona moral, el valor de una concesión, etc., todos ellos representativos de la capacidad económica del contribuyente, pues por ejemplo, si una persona moral tiene mayor capital social, puede presumirse que su capacidad contributiva es más fuerte.

Al fijarse los Derechos en proporción a la capacidad económica de los contribuyentes, se les está regulando de la misma forma que a los impuestos, lo que es grave error pues ya hemos visto que tienen naturaleza totalmente distinta y por lo tanto no deben regularse de la misma manera.

En apoyo a lo anterior, transcribo, en su parte conducente, el siguiente criterio sostenido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 886/85 promovido por General Popo, S.A.:

"Es cierto que el monto de los Derechos no necesariamente debe corresponder con exactitud matemática al costo del servicio prestado; pero sí debe fijarse una relación con dicho costo, pues si a fin de cuantificar su monto se toman en cuenta elementos complementarios extraños al costo del servicio, como lo sería el capital del causante, de tal manera que por un mismo servicio los causantes paguen una cuota diversa, debe concluirse que la tarifa correspondiente es desproporcional e inequitativa."

" Por lo tanto es correcta la consideración del Juez de Distrito en el sentido de que la ley reclamada es inconstitucional, porque no existe una adecuada proporción entre los derechos que se causan y el costo del servicio prestado". (28)

El criterio anterior reafirma lo sostenido en esta tesis con respecto de la inconstitucionalidad de los Derechos.

2.2. En los Gastos de Ejecución:

Por lo que respecta a esta contribución, es aplicable también el concepto de inconstitucionalidad anterior, dado que la proporcionalidad que requieren los Gastos de Ejecución como contribución accesoria, debe medirse de acuerdo con las características propias de esta contribución.

(28) Amparo en revisión 886/85. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Como se estudió en el capítulo respectivo, la naturaleza jurídica de los Gastos de Ejecución es la de una indemnización. En consecuencia, y lógicamente, la indemnización debe corresponder al monto del daño o perjuicio que se resarce, es decir, debe fijarse proporcionalmente al daño que se haya causado.

En el caso de los Gastos de Ejecución, éstos se generan cuando el Estado emplea el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo algún crédito a su favor. Durante este procedimiento, el Estado realiza una serie de erogaciones, provocadas por el incumplimiento o la mora del contribuyente, que le causan un menoscabo en su patrimonio (daño). Este daño es indemnizado por el particular a través de los Gastos de Ejecución y para cumplir con el requisito de proporcionalidad y apegarse así a lo que establece la Constitución, deben fijarse de acuerdo con el monto del daño que se causó y no aplicando un porcentaje sobre el crédito principal que se adeuda al Estado, pues al cobrarse los Gastos de Ejecución de acuerdo con este último criterio, es decir, que se cobren en función del crédito fiscal, se les está dando un tratamiento equivocado, el cual corresponde a los impuestos, ya que el crédito fiscal es representativo de la capacidad económica del contribuyente, y no es propio de la contribución en cuestión.

En virtud de lo anterior, es claro que la actual regulación de los Gastos de Ejecución no se apega al principio de proporcionalidad, establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, por lo que al contravenir este precepto fundamental, se puede afirmar que los Gastos de Ejecución son inconstitucionales.

3.- VIOLACION A LA GARANTIA DE IGUALDAD

Según el Dr. Ignacio Burgoa Orihuela " jurídicamente la igualdad se traduce en que varias personas, en número indeterminado, que se encuentran en una determinada situación, tengan la posibilidad y la capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y contraer las mismas obligaciones que emanan de dicho estado. En otras palabras, la igualdad, desde un punto de vista jurídico, se manifiesta en la posibilidad y capacidad de que varias personas, numéricamente indeterminadas, adquieran los derechos y contraigan las obligaciones derivados de cierta y determinada situación en que se encuentran.

La igualdad está, pues, demarcada por una situación determinada; por ende, puede decirse que dicho fenómeno sólo tiene lugar en relación y en vista de un estado particular y definido". (29)

(29) BURGOA O., Ignacio. Las Garantías Individuales. p. 248

De acuerdo con el criterio del Dr. Burgoa y después del análisis que a lo largo de esta tesis se ha hecho, podemos darnos cuenta de que, en el caso concreto, el beneficiario de un servicio público, individualizado y determinado se encuentra en la misma situación jurídica que otra persona que haya recibido el mismo servicio, por lo cual ambos deberían recibir el mismo trato por parte de la Ley.

Sin embargo, por lo que se refiere a algunos derechos, cuando son regulados por medio de una tarifa porcentual, ésto no se aplica y se cobran diferentes cantidades a contribuyentes que están en el mismo supuesto jurídico.

Como anotábamos, los derechos fiscales tienen la naturaleza jurídica de una contraprestación, por lo que, si en todos los casos la prestación es la misma, deberá corresponderles una idéntica contraprestación.

Del mismo modo, en los casos de Gastos de Ejecución, ya hemos concluido que dicha contribución tiene la naturaleza jurídica de una indemnización, y que, su objeto es restituir el derecho de aquel al que se le causó el daño y dejarlo en la misma situación que si no se hubiera producido dicho daño. En consecuencia el monto de los Gastos de Ejecución debe corresponder al daño que se le causó al Estado por el incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Por lo tanto, en todos los casos en los que el daño causado sea igual, se deberá pagar la misma indemnización. Si ésto no se hace, se está tratando en forma desigual a sujetos que se encuentra bajo la misma situación jurídica y, consecuentemente, se viola la garantía de igualdad.

Al respecto transcribo la siguiente opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo No. 886/85 interpuesto por General Popo, S.A. en contra de ciertas disposiciones de la Ley de Hacienda del Distrito Federal mediante las que se cobran derechos con base en porcentajes:

..... ya que basta con las solas argumentaciones que expuso la empresa quejosa en su demanda y con los razonamientos que el Juez Federal virtió en su fallo para demostrar que la teoría que señala el artículo 74, fracción V, de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, para el cobro de derechos por la inscripción de aumentos del capital de las sociedades mercantiles; no guarda una relación aproximada con el costo del servicio prestado, puesto que ni siquiera atiende a dicho costo, sino al capital que pretende registrar el causante, a quien por esta razón se da un tratamiento fiscal diverso no obstante que en cualquier caso se trata de la prestación de un mismo servicio.....

..... ahora bien, de lo anterior se desprende con toda claridad, sin necesidad de prueba al respecto, que el legislador estableció dicha obligación tributaria en función del capital del causante, pues a mayor capital por registrar, también será mayor la cantidad que se cobre por ese servicio, lo cual a su vez pone de manifiesto la inconstitucionalidad de la disposición legal impugnada porque, en lugar de dar tratamiento igual a quienes reciben un mismo servicio, establece que los derechos correspondientes se pagarán según sea el capital del causante.....(30)

(30) Amparo en revisión 886/85. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En conclusión, al cobrar una cantidad distinta a dos beneficiarios de un mismo servicio público, o a dos contribuyentes que causaron el mismo daño al Estado, y que por lo tanto están en un mismo supuesto jurídico, se viola la Garantía de Igualdad establecida en nuestra Constitución Política.

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y PROPOSICIONES =====

1. CONCLUSIONES

Una vez analizados los elementos de cada una de las contribuciones que se han desarrollado en este estudio, hemos podido determinar cuál es la naturaleza jurídica que les corresponde, cuáles son sus características principales, cuál es el marco jurídico al que deben someterse y, por último, cómo se les regula en la legislación mexicana.

En base al estudio realizado, podemos concluir que cada una de estas contribuciones debe regularse según sus propias características y naturaleza, las cuales son especiales para cada una de ellas y las distingue de las demás.

En resumen, de lo tratado en esta tesis, las conclusiones son las siguientes:

1.- Todas las contribuciones deben cumplir con los requisitos que les impone la Constitución.

2.- Cada contribución tiene una naturaleza jurídica específica que la distingue de las demás y que da lugar a una regulación especial.

3.- Para cumplir con la proporcionalidad y equidad, las contribuciones deben atender a lo siguiente:

- a) Tratándose de los Impuestos, tienen la naturaleza de una prestación y deben fijarse en proporción a la capacidad económica del contribuyente, tomando en cuenta factores que representan presuntivamente dicha capacidad.
- b) En el caso de los Derechos, éstos tienen la naturaleza de una contraprestación, por lo que deben cobrarse en proporción al Servicio Público Individualizado que realiza el Estado y que constituye la prestación.
- c) Los Gastos de Ejecución tienen la naturaleza de una indemnización, por ello el Estado debe cobrarlos en proporción a la cantidad que eroga al llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución, ya que dicha cantidad constituye el daño que debe ser resarcido a través de los Gastos de Ejecución.

Al regularse de este modo, las Contribuciones mencionadas se encuentran bajo los límites que la Constitución establece. Además, respetan la Garantía de Igualdad pues tratarán de igual forma a los contribuyentes que están en la misma situación.

4.- Los Derechos Fiscales, cuando son regulados cobrándose con base en un porcentaje, son inconstitucionales, en virtud de que se cobran atendiendo a la capacidad contributiva del que recibe el servicio público, y no en base a costo de dicho servicio, confundiendo así su regulación con la que corresponde a los Impuestos, y violándose, en consecuencia, el requisito constitucional de la proporcionalidad que deben cumplir las contribuciones.

Los Derechos regulados de la forma anteriormente descrita, son también inconstitucionales porque violan la Garantía Individual de Igualdad, toda vez que dan un trato desigual a dos o más sujetos que están en la misma situación jurídica.

5.- Los Gastos de Ejecución, tal y como se regulan en el Código Fiscal de la Federación, son inconstitucionales, debido a que violan la proporcionalidad al fijarse con base en el crédito principal, el cual es representativo de la capacidad de contribución del particular.

Al igual que los Derechos, los Gastos de Ejecución son tratados de la forma que les corresponde a los Impuestos, por lo que la proporcionalidad se maneja en forma equivocada.

Además, los Gastos de Ejecución son inconstitucionales, porque tratan en forma desigual a los sujetos que están en el mismo supuesto legal, violándose así la Garantía Constitucional de Igualdad.

2. PROPOSICIONES

En virtud de que la regulación de los Derechos y los Gastos de Ejecución no se apegan a las disposiciones constitucionales y con el fin de corregir los errores legislativos que afectan sustancialmente a las contribuciones en cuestión, propongo una forma de regularlas que, en mi opinión, logra que las mismas cumplan con los fines para los que fueron creadas, y cumple con los requisitos constitucionales, legales y lógicos que son necesarios para que puedan ser aplicadas adecuadamente.

2.1. Para los Derechos:

Para cobrar los Derechos Fiscales deberá fijarse una cuota fija que sea equivalente al costo real del Servicio Público Individualizado que presta el Estado y por el cual se generan los Derechos. Para ello será necesario calcular de la forma más exacta posible, utilizando técnicas matemáticas, actuariales o aquellas que sean aplicables, el costo que tienen cada uno de esos servicios, tomando en cuenta todos los factores materiales, humanos y financieros que se requieren para mantenerlos.

De esta manera, los servicios divisibles que presta el Estado serán autosuficientes, pudiendo elevarse su precio cuando sea necesario mejorar su calidad.

Así, si el contribuyente quiere un servicio eficiente, rápido y adecuado, deberá pagar por él, sin que nos encontremos ante los casos en que los particulares pagan grandes cantidades, recibiendo a cambio servicios deficientes.

Además se cumplirán los requisitos constitucionales al establecerse los Derechos en base al costo del servicio.

2.2. Para los Gastos de Ejecución:

Al ser los Gastos de Ejecución una indemnización, éstos deben ser equivalentes al monto del daño que se ha causado.

Por ello es importante determinar, en cada caso, a cuánto asciende, al menos aproximadamente, el daño que se le causa al Estado cuando el contribuyente incurre en mora o incumple sus obligaciones fiscales.

Para poder hacerlo, debemos distinguir tres momentos en los cuales se causan daños al Estado y en los cuales, el monto de los mismos es distinto en cada caso.

Estos momentos son: el requerimiento, el embargo, la extracción de bienes, el remate y la intervención.

Evidentemente al Estado no le cuesta lo mismo requerir el pago de un crédito fiscal, que embargar bienes o rematarlos. En cada caso el daño es distinto, por lo que la indemnización debe variar según sea necesario.

En el caso del requerimiento es necesario cuantificar todos los elementos que inciden en el costo de dicha diligencia, entre los que podrían comprenderse: el grado de dificultad, el salario de un día del ejecutor, la papelería utilizada, el gasto proporcional de secretarías, luz, personal, etc.

El total de estas cantidades representa el costo aproximado de un requerimiento, y puede expresarse en una cantidad fija. Esta cantidad, no más ni menos, es lo que deberá pagar el contribuyente por concepto de Gastos de Ejecución cuando sea requerido.

De la misma manera, deberán calcularse las cantidades que cuesta al Estado llevar a cabo el embargo y el remate de bienes para hacer efectivos los créditos a su favor.

El resultado de la suma de esas cantidades será lo que deberá cobrarse a los particulares cuando se les practique un embargo o se saquen a remate sus bienes.

Para efectos de actualizar automáticamente el monto correspondiente a los derechos o los gastos de ejecución, considero muy práctico el fijarlos tomando como base el salario mínimo diario vigente en el Distrito Federal, pues así se incrementarían las cuotas en un costo real, de acuerdo con los índices inflacionarios, cada vez que se ajuste el salario mínimo.

De este modo el pago que haga el contribuyente por los Gastos de Ejecución será proporcional al costo de cada diligencia y dará el mismo trato a todos aquellos que, en igualdad de circunstancias, sean requeridas de pago, embargados o rematados sus bienes.

Así se cumplirá con los requisitos de proporcionalidad y equidad y no se violará la Garantía de Igualdad, tanto por lo que se refiere a los Derechos como a los Gastos de Ejecución.

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

=====

1. Legislación

Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común, y para toda la República en Materia Federal. Diario Oficial de la Federación de 28 de marzo de 1928.

Código Federal de Procedimientos Civiles. Diario Oficial de la Federación de 24 de febrero de 1942.

Código Fiscal de la Federación. 1936

Código Fiscal de la Federación. 1966

Código Fiscal de la Federación. Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1981.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Promulgada el 5 de febrero de 1917 y en vigor a partir del 10. de mayo de 1917.

Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Diario Oficial de la Federación de 10 de enero de 1936.

Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal. Diario Oficial de la Federación de 7 de marzo de 1971.

Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado Reglamentaria del Apartado B) del Artículo 123 Constitucional. Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1963.

Ley Federal del Trabajo. Diario Oficial de la Federación de 10. de abril de 1970.

Ley Federal de Derechos.

Ley General de Sociedades Mercantiles. Diario Oficial de la Federación de 4 de agosto de 1934.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Diario Oficial de la Federación de 29 de diciembre de 1976.

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Diario Oficial de la Federación de 2 de febrero de 1978.

Ley que Reglamenta la Fracción I del Artículo 23, Capítulo III de la Ley Orgánica del Departamento del Distrito Federal, y Reforma y Adiciona el Capítulo VI sobre Servicios Públicos de la misma Ley. Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1944.

Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en Materia Minera. Diario Oficial de la Federación de 22 de diciembre de 1975.

Ley de Hacienda del Distrito Federal.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

2. Jurisprudencia

PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION, Jurisprudencia. Tesis Ejecutorias 1917-1985. Apéndice al Semanario de Sala. México 1985.

De la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

De la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

De los Tribunales Colegiados de Circuito.

3. Doctrina

ACOSTA ROMERO, Miguel, "Teoría General del Derecho Administrativo". 5a. ed., Porrúa, México 1979.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, "Derecho Fiscal", Editorial Temis 1985.

BIELSA Rafael, "Derecho Administrativo". 6a. edición, La Ley, Sociedad Anónima Editora e Impresora, Buenos Aires, 1964, 3 v.

BIELSA, Rafel, "Derecho Administrativo y Ciencia de la Administración". 2a. ed., J. Lajouane, Buenos Aires, 1929, 3v.

BIELSA, Rafael, "El Estado Como Persona de Derecho Privado y como Persona de Derecho Público", en Revista de Derecho y Legislación, Año XL, Número 487, Caracas, Diciembre 1951, pags. 203 a 310.

BORJA SORIANO Manuel, "Teoría General de las Obligaciones", Tomo I, 7a. ed., México 1974, Porrúa, 460 pags.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, "Las Garantías Individuales", 17a. ed., México 1983, Porrúa, 744 pags.

CARRILLO FLORES, Antonio, "La Justicia Federal y la Administración Pública", 2a. ed., México 1973, Porrúa, 372 pags.

CASTRO, Juventino, "Garantías y Amparo", Editorial Porrúa.

CIENFUEGOS, José Álvarez, "Hacienda Pública".

FRAGA, Gabino, "Derecho Administrativo", 23a. ed., Porrúa, México 1984.

FLORES ZAVALA, Ernesto, "Elementos de Finanzas Públicas", Editorial Porrúa.

GARRIDO FALLA, Fernando, "Tratado de Derecho Administrativo", 7a. ed., Centro de Estudios Constitucionales, Madrid 1985, 3v.

GONZALEZ URIBE, Héctor, "Teoría Política", 3a. ed., México 1980, Porrúa, 670 pags.

HAURIOU Maurice, "Principios de Derecho Público y Constitucional", traducción, estudio preliminar, notas y adiciones por Carlos Ruiz del Castillo, 2a. ed., Madrid Reus 587 pags.

JEZE, Gastón, "Los principios generales del Derecho Administrativo" Editorial Reus, Madrid 1928.

MARIENHOFF, Miguel S., "Tratado de Derecho Administrativo", 3a. ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, 4v.

MARGAIN, M. Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1979.

NAVARRO, Alberto, "Enajenación y Adquisición de Acciones", Editorial Themis, 1985.

NITTI, Francisco, "Principios de la Ciencia de las Finanzas".

PARDINAS, Rafael, "Metodología de la Investigación en las Ciencias Sociales", Editorial Diana.

PAZOS, Luis, "Los límites de los Impuestos", Editorial Diana.

PRECIADO HERNANDEZ, Rafael, "Lecciones de Filosofía del Derecho", 2a. ed., Universidad Nacional Autónoma de México, México 1984.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, "Derecho Fiscal", Editorial Harla.

ROJINA VILLEGAS, Rafael, "Derecho Civil, Tomo IV, Obligaciones", Editorial Porrúa.

SMITH, Adam, "La riqueza de las Naciones", Fondo de Cultura Económica

TENA RAMIREZ, Felipe, "Derecho Constitucional Mexicano", 19a. ed., Porrúa, México 1983.

VITTI DE MARCO, A., "Principios Fundamentales de Hacienda".

4. Revistas

NAVA NEGRETE, Alfonso, "Comentarios a la Ley Federal de Derechos y sus reformas", Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México.