

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

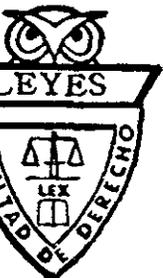


FACULTAD DE DERECHO

CONTRIBUCIONES CONOCIDAS COMO DERECHOS Y SU DISTINCION ENTRE IMPUESTOS Y PRECIOS PUBLICOS

293466

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
EZEQUIEL FLORES MARTINEZ





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.



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

Cd Universitaria, D F., 06 de abril del 2001.

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante FLORES MARTINEZ EZEQUIEL bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "CONTRIBUCIONES CONOCIDAS COMO DERECHOS Y SU DISTINCION ENTRE IMPUESTOS Y PRECIOS PUBLICOS".

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

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

Atentamente.
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPIRITU"
La Directora.


LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO.

A mi madre, hermanas,
profesores y a la U.N.A.M.,
que sin ellos, no hubiese podido
realizar este sueño.

Índice

- Introducción.....	6
---------------------	---

Capítulo I

IMPUESTOS

1. Definición.....	8
2. Naturaleza jurídica.....	9
3. ¿El impuesto es una prestación?.....	11
4. Principios teóricos de los impuestos.....	12
5. Sujetos.....	18
6. Diversas teorías sobre el impuesto.....	19
7. Características legales.....	28
8. Clasificación.....	32
9. Efectos de los impuestos.....	36
a) Evasión.....	36
b) Elusión.....	37
c) Percusión.....	37
d) Traslación y formas.....	38
e) Incidencia.....	38
f) Difusión.....	39
g) Amortización.....	39
h) Capitalización.....	40

Capítulo II

PRECIOS

1. Precios privados.....	42
2. Precios Cuasi-privados.....	45
3. Precios Públicos.....	48
4. Precios Políticos.....	63

Capítulo III

DERECHOS

1. Denominación.....	68
2. Definición.....	69
3. Naturaleza jurídica.....	74
4. Sujetos.....	82
5.-Características legales.....	83
6. Rasgos característicos de los derechos.....	87
a.- Voluntariedad o Coactividad.....	87
b.- Cuantía.....	89
c.- Ventaja especial privada.....	96
d.- Divisibilidad.....	99
e.- Destino de los fondos.....	103
7. Servicios que deben sufragarse con los derechos.....	104
8. Clasificación.....	106

Capítulo IV

DISTINCIÓN ENTRE DERECHOS E IMPUESTOS

1. El cambio y la contraprestación.....	112
2. Ventaja del servicio.....	114
3. Por el tipo de necesidades que satisface.....	115
4. Potestad soberana del Estado o voluntariedad del particular.....	117
5. Por la naturaleza de los respectivos hechos tributables.....	118
6. Por el fundamento o la causa jurídica específica del tributo.....	121
7. Impuestos contenidos en la Ley Federal de Derechos.....	124

Capítulo V

DISTINCIÓN ENTRE DERECHOS Y PRECIOS PÚBLICOS

1. Por la naturaleza del órgano o soberanía del Estado.....	127
2. Por el régimen monopolista.....	130
3. Por la índole del ente estatal que dispensa el servicio.....	132
4. Por la organización administrativa adoptada por el Estado.....	136
5. Por el interés predominante en al actividad estatal.....	139
6. Por la naturaleza de la relación que les da origen.....	142
7. Precios públicos contenidos en la Ley Federal de Derechos.....	146
- Conclusiones.....	150
- Bibliografía.....	156

INTRODUCCIÓN

Por medio del presente trabajo se pretende sacar a la luz los elementos característicos de los derechos, los cuales a su vez sirvan para distinguir esta figura tributaria respecto de los impuestos y precios públicos, valiéndonos de los conceptos generalmente aceptados por la doctrina tributaria, sin detenernos a estudiarlos, ni analizarlos, simplemente exponiéndolos y adoptando aquéllos que a nuestro juicio son los correctos.

Capítulo I

IMPUESTOS

1. Definición.

En principio mencionaremos las definiciones doctrinales que a nuestro juicio contienen los elementos característicos de los impuestos, expuestas por reconocidos estudiosos del derecho fiscal.

Sergio Francisco de la Garza concluye que el impuesto es una prestación en dinero o en especie de naturaleza tributaria, ex lege, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos¹.

Héctor B. Villegas define al impuesto como el tributo exigido por el Estado a quienes se hayan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado².

Raúl Rodríguez Lobato considera que 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 inmediato³.

En cuanto a la definición legislativa, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2do. fracción I, define los impuestos como las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo. (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos).

¹ Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano, Decimoséptima edición, Editorial Porrúa S A., México 1994, pag. 377.

² Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas. de Derecho Financiero y Tributario, 5ª edición, Editorial Depalma. Buenos Aires Argentina 1993, pág. 72.

³ Raúl Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Harla. México, 1986, pag. 61

La anterior definición legal de acuerdo con Raúl Rodríguez Lobato es censurable, ya que en realidad no define a los impuestos, y continúa señalando, que por definir se entiende fijar con precisión la naturaleza de una cosa⁴.

Nosotros coincidimos con la crítica anteriormente expuesta a la definición adoptada por nuestra legislación, ya que ésta, en realidad no define, sino que tan sólo hace mención de elementos característicos de los distintos tributos existentes en nuestro derecho positivo, por lo cual y en consecuencia no se logra una clara precisión sobre los impuestos y sus muy particulares elementos y además consideramos acertada la postura de Sergio Francisco de la Garza en cuanto que esta definición tiene un carácter residual, ya que contempla todas las contribuciones que no sean derechos, ni aportaciones de seguridad social, ni contribuciones de mejoras⁵; es decir que por eliminación nuestra legislación pretende definir los impuestos.

Por nuestra parte, pensamos que la definición elaborada por Rodríguez Lobato es una de las más claras y completas, ya que engloba todas las características esenciales de los impuestos de forma bien estructurada.

Naturaleza jurídica.

García Vizcaíno adopta una serie de teorías, las cuales a continuación mencionamos.

En primer lugar se encuentran las teorías privatistas, las cuales asimilaban el impuesto a un derecho real, esto especialmente referido a los impuestos mobiliarios.

La segunda concepción parte de la idea de que el Estado, al ejercer su poder de imperio sobre las personas, lo extiende también a las cosas inmuebles, muebles y a los bienes incorpóreos (esto es a la riqueza en sus

⁴ Rodríguez Lobato. Op. cit., pág. 61.

⁵ Sergio Francisco de la Garza. Op. cit., págs. 372 y 373.

diversas manifestaciones), en una relación personal⁶. Griziotti señala que el equívoco de esta teoría radica en confundir el objeto con el sujeto del impuesto, (incluso para los impuestos reales, “el sujeto pasivo es directa y solamente la persona del contribuyente, por el hecho de estar subordinado, jurídica, económica y socialmente al Estado”). “Y en tomar la garantía real, incluso para los impuestos reales, como elemento esencial y característico del impuesto desprovistos de garantía real”. Griziotti, pese a oponerse a esta doctrina considera que el carácter unilateral del impuesto es una consecuencia de la soberanía del Estado, y comenta que esto no significa, que en realidad el impuesto pueda aplicarse universalmente sólo por el poder de imperio y sin la adhesión de los contribuyentes. Este hecho de la aquiescencia de los contribuyentes al pago de los tributos es una consecuencia espontánea del hecho, natural y voluntario a un tiempo, de la subordinación política, económica y social del Estado⁷. La postura adoptada por Griziotti es criticada a su vez por Giuliani Fonrouge, por entender que esto excede del campo jurídico⁸.

García Vizcaíno concluye apuntando que los impuestos constituyen obligaciones unilaterales, establecidas coercitivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio. Su fundamento jurídico es, pues, la sujeción al poder de imperio del Estado⁹. Héctor B. Villegas se acoge a este criterio y agrega que el impuesto es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social, fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes. Tal sistema social importa la existencia de un órgano de dirección —el Estado— encargado de satisfacer necesidades públicas. Como ello requiere gastos, y por consiguiente ingresos, se le inviste de la potestad de recaudar

⁶ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina 1996, pág. 68.

⁷ Griziotti Benvenuto, *Principios de Política, Derecho y Ciencias de la Hacienda*, 1884, versión en español por Enrique R. Mata, Reus, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1958, pág.289.

⁸ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Vol. I, 6ª Edición Depalma, Buenos Aires, 1986 pág. 15.

⁹ Catalina García Vizcaíno. *Op cit.*, pág. 68

coactivamente cuotas de riqueza de los obligados sin proporcionarles servicio concreto divisible alguno a cambio o como retribución¹⁰.

Consideramos, por nuestra parte, que el último criterio expuesto, el cual es sustentado por García Vizcaíno y Héctor B. Villegas, es el más acertado y apegado a la realidad jurídica del derecho.

El impuesto como prestación carente de una determinada contraprestación.

Sergio Francisco de la Garza nos señala que el impuesto es una prestación tributaria, con todas las características expuestas en torno a los tributos, pero además, y al igual que el resto de las obligaciones tributarias, es exlege, en cuanto tiene su origen en la conjunción de un hecho real y de una hipótesis normativa o presupuesto que lo prevé y define. Dicha hipótesis debe estar inmersa en una norma jurídica formal y materialmente legislativa que comprenda todos los elementos del impuesto¹¹.

Cuando se habla de una exacción se hace referencia a un hecho que es unilateral, emanado de la facultad soberana del Estado y exigida coercitivamente por éste. Siendo, así, su fundamento jurídico la sujeción al poder de imperio del Estado. Y además existe la carencia de una determinada contraprestación en el caso del impuesto, ya que la norma tributaria surge independientemente de cualquier promesa, compromiso o expectativa de compensación.

Jacinto Faya Viesca sostiene que la exacción forzosa del impuesto, su entrega con carácter definitivo y la ausencia de compensación por parte del Estado no significa la carencia de legalidad para imponerla; y que todo impuesto encuentra su justo título y única fuente en la ley, y, además, precisa que el espíritu de esta institución (el impuesto) no se orienta a darle algo concreto a cambio al contribuyente. Por un espíritu de justicia y de

¹⁰ Héctor B. Villegas. Op. cit. pág. 73.

¹¹ Sergio Francisco de la Garza. Op. cit., pág. 374

equilibrio jurídico y político, el Estado impone determinados impuestos, dirigidos a la satisfacción de necesidades colectivas, pero sin pensar en tener que retribuir necesariamente a los contribuyentes¹². Aquí podemos mencionar un claro ejemplo, ya que tienen derecho a usar los servicios públicos quienes pagan impuestos y aun aquellos que no lo hagan, viéndose beneficiados estos últimos sin haber cumplido con sus obligaciones tributarias, o sin estar obligados a ellas.

Principios teóricos de los impuestos.

I.- A lo largo de la historia se han manifestado diversos tratadistas, elaborando principios teóricos de los impuestos, pero creemos que los más completos y por ende precisos, son los formulados por Adam Smith y por Adolfo Wagner, por lo cual son los que a continuación analizaremos.

Adam Smith, economista inglés, en su obra la Riqueza de las Naciones, contempló cuatro principios fundamentales de los impuestos, especialmente en el libro V de su obra, que por su gran precisión siguen siendo los pilares de las leyes tributarias actuales y que a su vez han dado pie a que se desprendan otros. Los cuatro principios a que hace referencia Smith son: justicia, certidumbre, comodidad y economía¹³.

a) El principio de justicia: Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal, es decir, a su capacidad económica y de la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad en la imposición¹⁴.

Ernesto Flores Zavała menciona que lo fundamental en esta máxima es la afirmación de que los impuestos deben ser justos, equitativos y que el concepto de justicia varía de una época a otra y aun de un país a otro, de

¹² Jacinto faya Viesca, Finanzas Públicas, Editorial Porrúa S.A. México 1981, págs. 150 y 151.

¹³ Adam Smith, La Riqueza de las Naciones, Libro V, 1776, edición de, Edwin Cannan, 1979, págs. 726 a 738.

¹⁴ Adan Smith. Op. cit., pág. 776.

modo que el contenido o desarrollo del principio, variará de acuerdo con el pensamiento filosófico- jurídico dominante en un momento dado en una colectividad¹⁵.

Este principio ha sido complementado por la doctrina a través de dos principios más, el de generalidad y el de uniformidad.

Raúl Rodríguez Lobato señala que la generalidad significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa; como excepción sólo deberá eliminarse a aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva, entendiéndose que tiene capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia¹⁶.

Que el impuesto sea uniforme significa que todos sean iguales frente al impuesto. Complementando este principio está el criterio de John Stuart Mill, que llamó de la igualdad de sacrificio. Aquí se puede ver que entra un elemento de carácter subjetivo, es decir, que para poder gravar a un sujeto es necesario hacer un análisis profundo sobre el esfuerzo del individuo para la obtención de una renta, esto es, si dos rentas son iguales pero proceden de distinto sacrificio, no sería justo gravar ambas rentas con el mismo tributo, porque el monto de la cuota a pagar debe ir en base al sacrificio sufrido para la obtención de lo percibido¹⁷.

b) El principio de certidumbre: El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. La

¹⁵ Ernesto Flores Zavala, Finanzas Públicas Mexicanas, 31ª Edición. Editorial Porrúa S.A 1995, págs. 133 y 134.

¹⁶ Rodríguez Lobato. Op. cit., pág. 62.

¹⁷ John Stuart Mill, Principles of Political Economy, citado en la edición de Edwin Cannan. Op. cit., pág. 727.

incertidumbre de la contribución da pauta al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes, aun cuando no incurran en corrupción y abuso¹⁸.

Rodríguez Lobato menciona que los elementos esenciales para evitar abuso por parte de las autoridades son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones¹⁹.

c) El principio de comodidad: Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y en la forma que sean más cómodos para el contribuyente.

Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en el que el dueño las cobra se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo²⁰.

Este principio alude a la facilidad del contribuyente de poder cubrir el impuesto en el momento en el que las condiciones económicas le sean más favorables o se le facilite más, un claro ejemplo es el manejado por Smith, en cuanto a los bienes de consumo, ya que ahí el impuesto va implícito y de antemano el contribuyente sabe que ya está pagando el gravamen, deslindándose así de un cobro posterior.

d) El principio de economía: Toda contribución debe percibirse de tal forma que haga la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el tesoro público. El que estas cantidades que salen del contribuyente sean mayores a las ingresadas al tesoro público del Estado, pueden deberse a las razones siguientes:

Primera. Cuando la exacción requiera un gran número de funcionarios cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyo emolumento supone otra contribución adicional sobre el pueblo.

¹⁸ Adam Smith: Op. cit., pág. 727.

¹⁹ Rodríguez Lobato. Op. cit., pág. 62.

²⁰ Smith. Op. cit., pág. 727.

Segunda. Cuando el impuesto sea tan gravoso que desanime al contribuyente, haciéndolo pasar de un empleo más productivo, para dedicarse a otro menos productivo o gravoso.

Tercera. Cuando se somete al contribuyente a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades²¹.

II. Adolfo Wagner en su “Tratado de las Ciencias de las Finanzas” ordena los principios de imposición y en la introducción al estudio de éstos dice “Como hilo conductor para la organización de la imposición, la ciencia de las Finanzas debe poseer una serie de principios superiores, que vienen a ser, los desiderata prácticos de la política y de la técnica fiscal.

Para tal efecto debe considerarse un doble punto de vista: las necesidades de la economía financiera (necesidades apremiantes, basadas en el interés de la colectividad) y en segundo término, “La de los efectos de la imposición sobre la población”.

Estos principios no deben ser considerados como absolutos, sino como relativos, según el tiempo y el lugar, no son categorías puramente lógicas, sino también históricas. Tampoco deben de considerarse aisladamente, sino en su conjunto.

Los principios superiores son nueve, agrupados en cuatro categorías o grupos según los puntos de vista que los determinan.

a) Principios de política financiera. Los principios de política financiera se derivan del principio de que se debe determinar el gravamen de acuerdo a la elevación de las necesidades con el producto de los gravámenes. Este primer grupo de principios de política financiera abarca los de suficiencia de la imposición y de elasticidad de la imposición; conforme al primero, los impuestos deben ser los necesarios para poder cubrir las necesidades financieras de un determinado período, en la medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles. El segundo principio, el de

²¹ Smith. OP. Cit., pág. 728.

elasticidad o movilidad, significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos, que con un simple cambio de tarifas y sin provocar trastornos, produzcan, en caso de crisis, los recursos necesarios.

b) Principios de economía pública. Adolfo Wagner hace mención de tres fuentes de impuestos: la renta, el capital y los medios de consumo, y dice que para escoger entre estas fuentes, debe tenerse en cuenta el punto de vista crítico de la economía privada y la de la pública; más aun en lo relativo a impuestos sobre el capital, después, las consideraciones puramente financieras y las consideraciones de política social en materia de imposición y, por último, el fin que se pretende por el empleo del producto del impuesto.

En este segundo grupo se contempla la elección de buenas fuentes de impuestos y la elección de las clases de impuestos; en el primero, la fuente normal del impuesto es la renta nacional que es el monto de bienes o riquezas que está a disposición de un pueblo durante un período determinado, sin que el capital nacional preexistente sea disminuido. El capital nacional no debe ser gravado en forma permanente sólo en casos excepcionales. Debe distinguir la imposición de capital nacional de la del capital individual, que sí se justifica, siendo que la principal fuente de impuestos en la economía individual es la renta individual; en cuanto a la elección de las clases de impuesto, el legislador por medio de un estudio muy profundo sobre los miembros integrantes de un Estado determinará los impuestos más idóneos para una recaudación tributaria completa sobre una determinada clase social y si alguno escapa a este gravamen, deberá gravar con otro a aquellos que escaparon a los efectos de los primeros.

c) Principios de equidad, donde se encuentran contenidos el de generalidad y uniformidad:

Adolfo Wagner dice que dentro del régimen de libre concurrencia, y admitiendo que el sistema de repartición de fortunas y rentas como existe es un hecho que debe considerarse como realizado, el impuesto no debe tener sino finalidades fiscales, debe ser proporcional y gravar a todos, sin

mínimo de excepción y sin cuotas progresivas, esto se logra por medio de un gravamen leve sobre las personas que adquieran, para que puedan pagar lo mismo los pobres que los ricos; este gravamen puede ser por ejemplo, ciertos impuestos indirectos sobre el consumo, y con esto se satisfará el principio de generalidad.

Pero el impuesto no sólo debe servir para cubrir las necesidades fiscales, sino también para corregir la repartición de las rentas y de la fortuna. Principio de uniformidad en donde se dice que el impuesto será uniforme si se aplica la ley igual en situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales.

d) Principios de administración fiscal. Aquí se tienen contenidos los principios de fijeza, comodidad y tendencia a reducir los costos.

En cuanto a la fijeza, se habla de una serie de factores, Para que se logre aquella tales factores son: la profesionalización de los encargados de determinar los impuestos, una estructura administrativa eficiente y capacitada, hacer del conocimiento a los sujetos del impuesto de las leyes, su interpretación debe ser de forma clara y sencilla, especificando todos y cada uno de los puntos a tratar, así como los medios de defensa, en caso de una mala aplicación de esta ley tributaria, para no dejar desprotegido al contribuyente.

En lo tocante a la comodidad se deben de tomar en cuenta todos aquellos medios que faciliten tanto al recaudador, como de manera preponderante al contribuyente, la percepción del impuesto; algunos de estos factores pueden ser lugares de recaudación cercanos y accesibles al contribuyente, trámites sencillos, una época idónea para su recaudación y toda la información posible sobre el impuesto y su forma de pago.

Por último la tendencia a reducir lo más posible los gastos de recaudación del impuesto, lo cual va encaminado a una forma más congruente de recaudar los impuestos, dependerá de que aquellos sistemas que emplee el Estado, sean más eficientes y sencillos, lo que daría como resultando el

empleo de menos servidores y funcionarios administrativos, que solo dificultan los trámites y elevan el costo de recaudación²².

Sujetos

En toda relación tributaria cuando se incurre en la hipótesis normativa de cuya realización se deriva la producción de las consecuencias de derecho, surge la obligación fiscal, la cual siempre va a estar integrada por dos clases de sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo.

El sujeto activo va estar siempre representado por el Estado como organización jurídica soberana, quien tiene derecho a exigir el pago de los tributos, en este caso de los impuestos, previamente establecidos en ley.

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, a la que la ley le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores de un crédito fiscal.

La doctrina tradicional ha dividido a los sujetos pasivos en sujetos de hecho y de derecho, siendo éstos últimos, aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o hecho objeto para la consideración de establecer el gravamen. Y los sujetos de hecho son los que en forma definitiva soportan la carga efectiva del pago.

Flores Zavala menciona que la personalidad del pagador del impuesto es ignorada por el texto legal, aun cuando el legislador deba tomarla en cuenta al establecer el gravamen, pero sin hacer referencia de ella en la ley²³.

Rodríguez Mejía dice que el sujeto pasivo es la entidad que realiza el hecho generador del crédito fiscal y que no necesariamente debe ser persona física o moral y, sin embargo, tiene que pagar el impuesto y además establece que

²² Adolfo Wagner, Tratado de la Ciencia de las Finanzas, 1880, citado por Flores Zavala. Op. cit., pág. 729 a 731.

²³ Flores Zavala. Op. cit., pág. 55.

en los casos en los que no hay personalidad, el impuesto que se genera es a cargo de un patrimonio, con o sin titular aunque no sea persona ni física ni moral. Existen muchos casos en que debido a la naturaleza del impuesto o situación prevista por la ley, que se dan sin que exista la persona, la obligación se genera y es a cargo de bienes o de acervos patrimoniales y se considera como parte pasiva de ese patrimonio²⁴.

La consideración anterior Raúl Rodríguez Lobato la deshecha, ya que menciona que hasta 1980 en el derecho fiscal mexicano se consideraba como sujeto pasivo de un crédito fiscal a entidades carentes de personalidad jurídica, a las que se conceptuaba como agrupaciones que constituyen una unidad económica diversa de la de sus miembros, pero esta posibilidad desapareció a partir de 1981 del derecho positivo mexicano, de modo que ahora únicamente las personas físicas y morales pueden ser sujetos pasivos del crédito fiscal²⁵.

Diversas teorías sobre el impuesto.

Es importante señalar algunos de los criterios manejados por los diversos autores para fundamentar el que el Estado pueda cobrar los respectivos tributos, pero antes comentaremos un par de puntos de vista sobre el tema. Flores Zavala señala la existencia de una idea fundamental en las definiciones de impuesto, la cual dice así: el impuesto es en esencia una aportación que deben dar los miembros del Estado, por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado²⁶.

Por otro lado, Pugliese sostiene que no le resulta satisfactoria la explicación simplista y, hasta cierto punto, materialista, de que el cobro de tributos en

²⁴ Gregorio Rodríguez Mejía, *Teoría General de las Contribuciones*, Editorial Porrúa S.A., México, 1994, pág. 8.

²⁵ Rodríguez Lobato. Op. cit., pág. 64.

²⁶ Flores Zavala. Op. cit., pág. 47.

todos los tiempos y en todos los países se justifica por la necesidad gubernamental para disponer de medios económicos encaminados a las actividades públicas y ni aún lo que él denomina “comunis opinio” de los contribuyentes de que esa necesidad existe implícita en toda organización política, pues si una institución encontrara su explicación ética por el solo hecho de su existencia y que siempre ha existido, esa explicación quedaría al margen de la filosofía, de la moral y de la ciencia jurídica, en su sentido más elevado, por ello, debe investigarse y establecerse cual es la causa o fundamento jurídico último de la obligación de los contribuyentes de pagar tributos²⁷.

Existen como ya apuntamos diversas teorías creadas para fundamentar el derecho del Estado para el pago de los impuestos, y en general de los tributos, y dentro de las principales se encuentran las elaboradas por Ernesto Flores Zavala y Emilio Margain Manautou, las cuales por su importancia y agudeza en su contenido, serán las que analizaremos a continuación.

1. Teoría de los servicios públicos.

De acuerdo con esta teoría los impuestos tienen como finalidad la de sufragar los servicios públicos prestados por el Estado, de tal modo que todo lo que percibe éste y que es aportado por el contribuyente es el equivalente a los servicios públicos que recibe²⁸.

Esta teoría es muy criticable, principalmente porque no toda actividad del Estado es un servicio público, hay actividades del Estado que no están encaminadas directamente a la prestación de servicios públicos y que también requieren gastos que se cubren con el rendimiento del impuesto, tal es el caso de las representaciones diplomáticas en el extranjero, en donde se denota que no hay una relación de contraprestación, como pretende exponer la teoría analizada.

²⁷ Mario Pugliese, citado por Rodríguez Lobato Op. Cit., pág. 97.

²⁸ Flores Zavala. Op. cit., pág. 48.

Por otro lado, hay una serie de gastos que el Estado realiza fuera de la prestación de servicios públicos, y, aún más, fuera de su actividad legal, gastos dañosos para los individuos, como lo son, las guerras, que deben ser cubiertas por los rendimientos de los impuestos.

Finalmente existen leyes creadas con fines extrafiscales por lo que cuando se obtiene ingreso alguno, ello es ajeno al propósito que fundamentan estas leyes impositivas.

Además, no debemos dejar de observar que existe una serie de servicios públicos que dejan a un lado a las personas que pagan impuestos y que son prestados especialmente y de forma directa a aquellas personas que no pagan impuestos por su situación personal, tal es el caso de los servicios de asistencia pública.

Por todo lo anterior, se puede concluir que señalar el impuesto como el equivalente de los servicios públicos prestados por el Estado, es adoptar una definición inexacta.

2. Teoría de la relación de sujeción.

Esta teoría nos señala que la obligación de las personas para el pago de tributos nace simplemente de su condición de súbditos, de su deber de sujeción para con el Estado. Por lo cual se dice que la obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, ya que el fundamento jurídico para tributar es pura y simplemente la relación de sujeción²⁹.

Esta teoría es criticada entre otras cosas porque no sólo los súbditos de un Estado están obligados a tributar, sino también los extranjeros³⁰.

Emilio Margáin ha considerado a esta crítica débil frente al fondo que encierra la teoría misma que es producto de un alto desarrollo cultural y

²⁹ Rodríguez Lobato. Op. cit., págs. 98 y 99

³⁰ Flores Zavala. Op. cit., pág. 49.

social que, a su vez, pone de manifiesto el alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tienen no sólo en cuanto a su obligación de tributar, sino además hacerlo con honestidad³¹.

Rodríguez Lobato puntualiza que no obstante las palabras de Emilio Margáin, en cuanto al fondo que encierra esta teoría, nos parece que en realidad no presenta la causa que justifique la obligación de pagar tributos, cuyo contenido filosófico y ético-jurídico nos dé el fundamento del derecho del Estado para cobrarlos, y se queda, por tanto, entre las explicaciones simplistas y materialistas criticadas por Pugliese³².

Por nuestra parte coincidimos con Rodríguez Lobato y nos adherimos a su crítica a Margáin, ya que también consideramos que éste autor sólo se limita a expresar que la obligación de pagar los tributos surge por la sola relación Estado-súbdito, es decir solamente basada en una relación de poder, sin expresar fundamento jurídico alguno de verdadera convicción.

3. Teoría del seguro.

Flores Zavala señala que para esta teoría, los tributos se consideran como el pago de una prima de seguros por la protección de la vida y del patrimonio de los individuos por parte del Estado. Asimismo hace referencia a E. de Cirandín, quien a su vez es citado por Jeze el cual dice: "el impuesto es la prima de seguro pagada por aquellos que poseen para asegurarse contra todos los riesgos de ser perturbado en su posesión o en sus disfrutes".

Flores Zavala, en su libro Finanzas Públicas Mexicanas, dice que este concepto del impuesto se encuentra inspirado en la teoría política del más puro individualismo, porque se considera que la única función del Estado es garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades. Por eso se estima que las cantidades que se pagan por concepto del impuesto constituyen una prima por esa garantía.

³¹ Margáin Manautou Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1985, pág.

³² Rodríguez Lobato. *Op. cit.*, págs. 98 y 99.

Continúa diciendo Flores Zavala, que considera falsa esta tesis por las siguientes razones:

Primera. Parte de un principio falso porque la actividad del Estado no se reduce en ningún tiempo, ni podrá estarlo nunca, a una simple protección de la hacienda de sus súbditos. Ni aun en las épocas de liberalismo más acentuado fue posible la realización de este ideal, del que cada día se aparta más el Estado moderno, en el que puede observarse una mayor intervención estatal en todos los órdenes de la actividad individual: aun en aquellos estados que se oponen expresamente al socialismo, no puede negarse la intervención del Estado en actividades que en otras épocas estaban reservadas en forma exclusiva a la iniciativa privada.

Segunda. Un somero análisis de los presupuestos de los Estados modernos y aun de aquellos que existían cuando la teoría se formuló, nos revelan que las cantidades que el Estado destina a los servicios de seguridad de sus miembros constituyen una pequeñísima parte de dichos presupuestos, en los que grandes cantidades están destinadas a fines absolutamente diversos, como obras públicas, salubridad, educación, economía, etc.

Tercera. En ningún caso ha actuado el Estado como una empresa de seguros cuando alguno de sus miembros es atacado en su patrimonio o en su persona. De actuar el Estado como una empresa de seguros tendría la obligación al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo, de manera que en caso, por ejemplo, de un homicidio el Estado debería indemnizar a los deudos del muerto, así como en caso de robo o de cualquier otro acto que lesionara su patrimonio debería indemnizar a la víctima, y el Estado no procede en esta forma porque su función no consiste, tratándose de los servicios de seguridad, en garantizar el respeto de la vida o de las propiedades de sus súbditos o indemnizarlo en caso de violación; sino que consiste en tratar de evitar la realización de cualquier acto que lesione a sus miembros y castigar al que lo realice, de manera que su acción será simplemente preventiva y punitiva³³.

³³ Flores Zavala Op. cit., págs. 49 y 50.

4. Teoría del sacrificio.

Flores Zavala comenta que esta teoría ha sido complementada con la teoría del mínimo sacrificio de John Stuart Mill, quien considera que el impuesto es un sacrificio, pero que además éste debe ser el menor posible. Menciona que el sacrificio está en función de dos variables; la mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción.

Continúa diciendo que la tesis de Stuart Mill, antes planteada, es certera desde el punto de vista del sujeto del impuesto, que no puede percibir las ventajas que recibe al pagar el tributo, es decir, el impuesto significa para el que lo paga un sacrificio porque no obtiene compensación alguna concreta, visible, mensurable por la disminución de sus rentas o patrimonio, que sufre al efectuar el pago del impuesto, y el Estado al establecer el impuesto³⁴.

5. Teoría de Eheberg.

Menciona Flores Zavala que Eheberg sostiene que debe rechazarse la idea del sacrificio y considerar el deber tributario como “un axioma que en sí mismo no reconoce límites pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia a servir el interés general. El último fundamento jurídico del tributo es precisamente el de que no necesita fundamento jurídico alguno. Así como la Nación y el Estado no sólo en casos graves, sino fundamentalmente en todo tiempo puede pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial, así como también tratándose de cosas mucho menos valiosas que la vida debe considerarse axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos que dispone cuando así lo exige el bien general”³⁵.

³⁴ Op. cit., pág. 51

³⁵ Op. cit., págs. 51 y 52.

Rodríguez Lobato señala que esta teoría se puede sintetizar expresando que el pago de los tributos es un deber que no necesita fundamento jurídico especial. Y menciona que además esta teoría es del tipo que critica Pugliese por simplista, y hasta cierto punto materialista y que considera que queda al margen de la Filosofía, de la Moral y de la Ciencia Jurídica³⁶.

6. El gasto público.

Rodríguez Lobato señala que en México, la Constitución Política del país ha contemplado como fundamento jurídico para tributar la necesidad de sufragar los gastos públicos; así se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV, que señala la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado, Distrito Federal y Municipio en que se resida. Sin embargo, la constitución no aclara qué se debe entender por gastos públicos, de modo que en este aspecto debe hacerse la interpretación del concepto, por lo cual el autor en comentario hace alusión a la definición formulada por Margáin, así como de las características básicas que debe reunir el gasto público de acuerdo a este último autor y, a su vez, Rodríguez Lobato hace un breve análisis de estas características, que a continuación mencionamos:

a) Que la erogación sea hecha a través de la administración activa.

Sobre esta característica señala Margáin que en los términos del artículo 31, fracción IV; 73, fracción VII y 74, fracción IV, solo existe la obligación de cubrir las contribuciones que decreta el Congreso de la Unión en cuanto basten a satisfacer el presupuesto y éste sólo prevé las erogaciones que la Federación hará a través de su administración activa, por lo tanto, sólo será gasto público la erogación que se realice por conducto de la administración activa.

Rodríguez Lobato coincide con las características que señala Margáin, pero no con las razones que da para ella, ya que como en la actualidad el presupuesto prevé las erogaciones que hará al menos una parte de la administración delegada, se desvirtúa dicha razón. Continúa, diciendo que

³⁶ Rodríguez Lobato. Op cit., pág. 102.

en su opinión la razón de esta característica es que de acuerdo con los preceptos constitucionales mencionados sólo existe obligación de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estado, Distrito Federal y Municipio, es decir, del Estado entendido como la organización política soberana, que está integrada únicamente con las entidades que forman lo que la doctrina jurídica y la legislación llama administración activa o centralizada, ya que lo que la propia doctrina y legislación denomina administración delegada o paraestatal tiene personalidad jurídica propia y, por lo mismo, es diferente del Estado, aunque colabore con él en la realización de sus funciones.

b) Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación.

Esta característica deriva de la disposición constitucional conforme a la cual la revisión por el Congreso de la Unión de la cuenta anual no será limitará investigar si Las cantidades gastadas están o no de acuerdo con las partidas respectivas del presupuesto, sino que se entenderá al examen de la exactitud o justificación de los gastos hechos y a las responsabilidades a que hubiere lugar, o sea, que toda erogación ajena a las funciones de la Secretaría de Estado a cuyos presupuestos corresponda, será rechazada por el Congreso de la Unión y el funcionario que la autorizó quedará sujeto a responsabilidades. Para la determinación de las funciones atribuidas, a la Secretaría de Estado debe acudir a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal de fecha 22 de Diciembre de 1976.

c) Que la erogación este prevista en el Presupuesto de Egresos.

En los términos del artículo 126 Constitucional debemos concluir que no basta que el gasto se haga través de la administración activa y que el mismo tienda a satisfacer una función a ella atribuida, para que se considere gasto público, sino que es indispensable, además, que el renglón respectivo se encuentre previsto en el Presupuesto de Egresos, o bien, determinado por la ley posterior. Como excepción a lo anterior tenemos el caso previsto por el artículo 75 de la Constitución Federal, que expresa que cuando por cualquier circunstancia se omita fijar la retribución que corresponda a un empleo que está establecido por ley se entenderá por señalada la que

hubiere tenido fijada en el presupuesto anterior o en la ley que estableció el empleo.

d) Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo.

Como última característica señala Margáin la necesidad de que el renglón que prevé un gasto cuente con la asignación correspondiente, pues el sistema rígido incorporado a nuestro presupuesto no permite pago alguno en exceso de lo que esté comprendido en él o determinado por ley posterior. Por lo tanto, la administración activa sólo puede gastar hasta el momento de lo previsto en cada renglón del Presupuesto de Egresos y si exceden esos límites, las erogaciones dejan de reputarse gastos públicos, ya que no existe obligación de tributar en exceso de lo previsto; por consiguiente, tocará al Congreso de la Unión exigir responsabilidades.

De acuerdo con las características antes señaladas, Margáin elabora la siguiente definición: “ por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el presupuesto”³⁷.

Finalmente, Rodríguez Lobato señala que en los términos del artículo 74, fracción IV de la Constitución Mexicana, es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior. De esta disposición se desprenden las siguientes consecuencias:

El Senado aprueba la Ley de Ingresos de la Federación, sin saber en qué se va a invertir lo que se recaude, ni si se invirtió en lo previsto, toda vez que no interviene en la discusión y aprobación del Presupuesto de Egresos ni en la revisión de la Cuenta Pública.

³⁷ Rodríguez Lobato, refiriéndose a Margain. Op. cit., págs. 102 a 105.

Si bien la Cámara de Senadores no interviene en la aprobación del presupuesto de gasto general de la administración de la Federación, sí lo hace cuando haya que autorizar un nuevo gasto, ya que el artículo 126 señala que los gastos sólo pueden estar previstos en el Presupuesto de Egresos o en ley posterior y las leyes si son aprobadas por las dos Cámaras del Congreso de la Unión.

En nuestro sistema jurídico no está permitido establecer tributos con fines extrafiscales exclusivamente, en virtud de que por mandato constitucional, el Congreso de la Unión sólo debe decretar los tributos que basten para satisfacer el Presupuesto de Egresos y en los tributos con fines extrafiscales no interesa la recaudación y si ésta se produce, la ley no estará produciendo el efecto deseado y al no esperar recaudación resulta que no se puede prever el monto de ingreso y su aplicación al gasto³⁸.

Características legales.

Como sabemos todo impuesto es derivado de una ley, la cual antes de entrar en vigor debe pasar por todo un proceso, y esta ley impositiva además debe cubrir ciertos elementos específicos contenidos en la Constitución que todo impuesto debe de tener, éstos constituyen las características legales que a continuación pasaremos a mencionar, esto en base a el análisis realizado por Rodríguez Lobato en su libro de Derecho Fiscal³⁹:

a) Debe estar establecido en una ley. Este principio es el conocido como el de legalidad, el cual se encuentra contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política Mexicana, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Este principio de legalidad es reafirmado con lo dispuesto en los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de la propia Constitución, que dispone que el Congreso de la Unión,

³⁸ Rodríguez Lobato. Op. cit., págs. 105 y 106.

³⁹ Op. cit., págs. 64 a 67.

tiene la obligación de examinar, discutir y aprobar anualmente, durante su período ordinario de sesiones las contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos, por lo cual se concluye que los impuestos deben estar establecidos en una ley expedida por el Poder Legislativo, salvo los casos del decreto ley y el decreto delegado.

b) La obligatoriedad del pago de impuestos. La obligación potencial se encuentra consignada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, y la obligación concreta de sufragar el impuesto deriva de la realización de los hechos o actos previstos por la ley fiscal como hechos generadores de la obligación fiscal.

c) Debe ser proporcional y equitativo. Esta característica también se encuentra consagrada en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna. Rodríguez Lobato se adhiere a Flores Zavala en cuanto a coincidir en que las palabras proporcionalidad y equidad son un solo concepto y significa justicia en la imposición, es decir, recogen el principio de justicia de Adam Smith y, por lo tanto, se debe entender que esta característica se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes van dirigidos. Además, considera incorrecto que se asimilen los términos proporcionalidad y equidad a los de generalidad y uniformidad, ya que las características de proporcionalidad y equidad se refiere a que los impuestos sean establecidos atendiendo la capacidad económica del contribuyente, independientemente de la generalidad y uniformidad que también debe tener el tributo.

Para la finalidad buscada en este trabajo, la proporcionalidad y equidad de los impuestos, relacionada íntimamente con la capacidad económica, es de vital importancia, como más adelante se apreciará por lo que a continuación apuntamos lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación opina al respecto:

IMPUESTOS PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus

ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y de reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Volúmenes 199-204, *pág. 57 Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 2/11/95. 17 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 199-204, *pág. 57. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. 26/11/85. 17 votos. Ponente: Luis Fernández Doblado.

Volúmenes 199-204, *pág. 57. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26/11/85. 17 votos. Ponente Fausta Moreno Flores.

Volúmenes 199-204, *pág. 57. Amparo en revisión 4292/85. J. Carlos F. Díaz Ponce de León. 26/11/85. 17 votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 199-204, *pág. 57. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhoute Longard. 26/11/85. 17 votos. Ponente: Carlos da Silva Nava.

d) Que se establezca en favor de la administración activa o centralizada del Estado. Esta característica se deriva de los artículos 31, fracción IV; 73, fracción VII; y 74, fracción IV de la Constitución Federal. Como se ha observado, el artículo 31, fracción IV del ordenamiento en comento preceptúa de forma estricta la obligación de los mexicanos de contribuir

para los gastos públicos, así como de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan esto es no da cabida a la posibilidad de que otras entidades distintas a las mencionadas estén en facultad de recibir contribuciones y mucho menos de exigir las, por lo cual constitucionalmente no hay obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos de la administración paraestatal que está integrada, entre otros, por organismos descentralizados y empresas de participación estatal, con personalidad jurídica propia y, por lo mismo, separada del Estado. Y hay que relacionar lo contenido en el tan citado artículo 31, fracción IV Constitucional con los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV, que establecen la facultad de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación así como discutir las contribuciones que deben decretarse para cubrirlo.

Este hecho ha sido plenamente aceptado por la Suprema Corte de Justicia como ahora lo podremos ver:

ORGANISMOS PÚBLICOS DESCENTRALIZADOS. SI BIEN SON ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, NO FORMAN PARTE DE LOS PODERES EJECUTIVOS, FEDERAL, ESTATAL NI MUNICIPAL.

El Tribunal Pleno de esta Corte Constitucional aprobó la tesis número P./J. 16/95 de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo II, agosto de 1995, página 60, cuyo rubro sostiene “Trabajadores del Servicio Postal Mexicano, sus relaciones laborales con dicho organismo descentralizado se rigen dentro de la Jurisdicción Federal, por el apartado “A” del artículo 123 Constitucional.”. Del texto de la misma y de las consideraciones de los precedentes que la integran se desprende que un organismo público descentralizado se distingue de los órganos de la administración pública centralizada a los que se les identifica con el Poder Ejecutivo a nivel federal o estatal o con el ayuntamiento a nivel municipal, de tal suerte que es un ente ubicado en la administración pública paraestatal, toda vez que la descentralización administrativa, como forma de organización responde a la misma lógica tanto a nivel federal, como estatal o incluso, municipal, que es la de crear un ente con vida jurídica propia que aunque forma parte del gobierno de cada uno de esos niveles, es distinta a la de los Poderes Ejecutivos, federal, estatales ni municipales para atender con sus propios recursos una necesidad colectiva, y es a dichos poderes a quienes se les reserva la facultad de promover a través de sus legítimos representantes, la vía de controversia constitucional ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando estime que otro ha invadido su esfera competencial.

Recurso de reclamación en la controversia constitucional 23/97. Sistema Intermunicipal de los servicios de agua potable y Alcantarillado en la Zona Metropolitana. 13 de mayo

de 1998. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

Competencia 337/98. Suscitada entre la Junta Local de Conciliación y Arbitraje del Estado de Tlaxcala y el Tribunal de Conciliación y Arbitraje del propio Estado. 13 de noviembre de 1998. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Aristeo Martínez Cruz

Competencia 338/98. Suscitada entre el Tribunal de Conciliación y Arbitraje del Estado de Tlaxcala y la Junta Local de Conciliación y Arbitraje de la misma Entidad Federativa. 18 de noviembre de 1998. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Carezo Rivas.

Competencia 366/98. Suscitada entre la Junta Local de Conciliación y Arbitraje del Estado de Oaxaca y la Junta de Arbitraje para los Empleados al Servicio de los Poderes del Estado de Oaxaca. 8 de enero de 1999. Unanimidad de votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Alfredo E. Báez López.

Competencia 361/99. Suscitada entre el Tribunal de Conciliación y Arbitraje del Estado de Durango y la Segunda Sala del Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje. 24 de septiembre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente Mariano Azuela Gutiérrez. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Gabriel Clemente Rodríguez.

TESIS DE JURISPRUDENCIA 3/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada del catorce de enero del año dos mil.

e) El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos. Esta característica, como lo menciona Rodríguez Lobato es una clara consecuencia de la anterior, por lo cual los impuestos deben destinarse a la satisfacción de los gastos para los cuales fueron decretados.

Clasificación.

1. Impuestos directos e indirectos.

Hay un gran número de clasificaciones sobre los impuestos pero una de las comúnmente mencionadas es la que clasifica a los impuestos en directos e indirectos. Esta clasificación tiene el enorme inconveniente de ser

imprecisa y por consiguiente, se presta enormes confusiones. Además, no existe uniformidad en los criterios para clasificar los impuestos en uno u otro grupo, por lo cual comentaremos los criterios más manejados.

El primer criterio es el llamado de la incidencia, según el cual son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados, es decir, que inciden directamente en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, y son impuestos indirectos aquellos en los cuales el sujeto pasivo puede trasladarlos, de modo que no inciden en su patrimonio, sino en el de otra persona, que es quien sufre la verdadera carga del impuesto.

Este criterio aunque aparentemente parece muy convincente tiene fuertes críticas y la principal es la formulada por Jarach, que grosso modo señala: "Este significado dado a impuestos directos e indirectos no es el que yo acepto ni el que acepta mi escuela, que parte esencialmente de que ningún impuesto puede saberse, a priori, si se traslada o no, de que todos los impuestos, en determinadas condiciones, son susceptibles de traslación, sobre todo aquellos que recaen sobre fenómenos de mercado y que por lo tanto, tienen efecto sobre los precios"⁴⁰.

El segundo criterio es el denominado administrativo o del padrón, el cual considera como impuestos directos los que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, de tal manera que para ello pueden hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales. Por el contrario, son impuestos indirectos aquellos que gravan hechos aislados, accidentales que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que resulta imposible hacer un padrón o lista de contribuyentes.

Este criterio tiene algunos inconvenientes que lo hacen poco confiable, ya que en este criterio algunos impuestos considerados por la generalidad de la doctrina como indiscutiblemente indirectos, bajo este criterio deben considerarse como directos, únicamente por gravar periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, como

⁴⁰ Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, segunda edición Abeledo - Perrot S.A Buenos Aires, Argentina, 1996, págs. 261 y 262.

ejemplo podemos mencionar el impuesto al valor agregado ya que este tipo de impuesto muestra cierta permanencia y sería posible hacer un padrón de contribuyentes; y que impuestos considerados indiscutiblemente como directos, bajo este criterio resultan ser indirectos, ya que recaen sobre situaciones aisladas y no cabe la posibilidad de hacer un padrón de contribuyentes, tal es el caso de los que gravan las herencias y los legados.

Un tercer criterio está basado en la forma de manifestarse la capacidad contributiva, esto es, son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva, entendiéndose por manifestaciones directas aquellas donde la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta y el patrimonio; y son impuestos indirectos los que gravan manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, es decir, no se toma como base de la imposición la riqueza en sí sino otras manifestaciones como los consumos, transferencias, esto es una riqueza presunta.

Este criterio que parece en un principio muy claro, adolece de algunos inconvenientes, entre los cuales podemos señalar, el hecho de que en algunos casos ni la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, ni la riqueza presunta a que se llega por manifestaciones como los consumos o transferencias, evidencia la real capacidad contributiva del sujeto pasivo⁴¹. Y por otro lado se supone que los impuestos a la renta o al patrimonio gravan manifestaciones directas de la capacidad contributiva, importa admitir implícitamente la no trasladabilidad⁴².

De los tres criterios antes expuestos, creemos que el más acertado es este último el de la manifestación de la capacidad contributiva, pese a las críticas antes expuestas, ya que nos da un panorama más objetivo para en determinado momento poder percibir la capacidad contributiva del tributante.

⁴¹ Rodríguez Lobato. Op cit., pág. 68.

⁴² Dino Jarach Op. cit., pág. 263.

2. Impuestos reales y personales.

Los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de las personas que es propietaria del bien, es decir que se prescinde de las de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta aplicándose el impuesto solo sobre una manifestación objetiva y aislada de la riqueza o capacidad contributiva; en cambio el impuesto personal es aquel en el que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé serán los pagadores del gravamen, sin considerar los bienes o las cosas que posean o de donde deriva el ingreso gravado.

3. Impuestos generales y especiales.

Aquí encontramos dos criterios para distinguir cuáles son los impuestos generales y cuales son los impuestos especiales.

El primer criterio llama generales a los impuestos que gravan todas las manifestaciones de riqueza de una determinada naturaleza, es decir, de la misma naturaleza, sea en forma personal o real. En cambio son considerados especiales los que gravan solo una determinada especie de manifestación de riqueza, dejando libres de tributo a las demás especies de la misma naturaleza, es decir gravan una actividad específica de forma aislada.⁴³

El segundo criterio señala que el impuesto es general o también denominado sintético, cuando recae sobre una situación globalmente considerada tal es el caso del impuesto sucesorio ya que sintetiza todos los elementos que se reciben por vía sucesoria y el impuesto especial o analítico cuando recae sobre un elemento de esa situación económica, como por ejemplo el impuesto predial ya que analiza y separa un determinado elemento del capital del contribuyente.

⁴³ Dino Jarach. Op. cit., pág. 267.

4. Impuestos con fines fiscales y con fines extrafiscales.

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que de manera proporcional y equitativa se establecen por ley y deben bastar para cubrir el Presupuesto de Egresos.

Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos cuya finalidad última no es la de recaudarlos, ni de obtener de ellos ingresos destinados a satisfacer el Presupuesto de Egreso, sino la de funcionar como instrumentos de control, sea económico, social o de cualquier otra índole.

Efectos de los impuestos.

El impuesto es exigido a aquellas personas que se encuentran en las situaciones consideradas por la ley como hechos imposables, hechos que se producen dentro del campo económico y los cuales producen una serie de efectos que, de acuerdo con la generalidad de los autores, son muy bastos y complejos. Dentro de los principales efectos estudiaremos los siguientes:

- a) Evasión.
- b) Elusión.
- c) Percusión.
- d) Traslación y formas.
- e) Incidencia.
- f) Difusión.
- g) Amortización.
- h) Capitalización.

- a) Evasión.

Se manifiesta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, esto es, actos violatorios de las normas legales, ya sea porque realiza lo que la ley prohíbe u omite efectuar lo que ordena. La evasión no sólo perjudica al fisco, sino también a todos los contribuyentes cumplidos, ya que cuando se calculan las cuotas y

rendimientos del impuesto también se toman en cuenta las pérdidas derivadas del incumplimiento del contribuyente.

b) Elusión.

Consiste también en sustraerse al pago del impuesto, pero para ello se recurre a la realización de conductas lícitas, totalmente permitidas por la ley o, en su caso, para las cuales no existe prohibición alguna, por lo cual se evita coincidir con la hipótesis legal, ya sea por trasladar la fuente impositiva a un sitio distinto del cual se aplica el tributo o porque el contribuyente evita simple y sencillamente la realización del hecho generador que constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

Sergio Francisco de la Garza cita en su obra a Albiñana Carcia G., quien, bajo su criterio, señala las características de la elusión que son las siguientes:

I) Por una actividad o abstención del virtual contribuyente que evita la realización del hecho generador de la obligación tributaria.

II) Por la naturaleza material o real de la inactividad o abstención del potencial contribuyente (de la Garza señala que no es ocioso advertir que la actividad o abstención se refiere a una determinada "forma jurídica", pero se realiza otra con iguales o parecidos resultados económicos, el supuesto no será de elusión).

III) Por dirigirse al comportamiento del posible contribuyente a la respectiva Hacienda Pública, esto es, en la fase que había sido de percusión impositiva si la elusión no hubiera operado⁴⁴.

c) Percusión.

Es aquel efecto o acto en virtud del cual el sujeto pasivo de la relación tributaria se adecua a la hipótesis normativa contenida en ley, generando la

⁴⁴ De la Garza. Op. cit., pág. 402.

obligación fiscal, es decir, tiene que cubrir necesariamente el impuesto que recae en él.

d) Traslación y formas.

Es cuando el sujeto pasivo causante del impuesto por así determinarlo la ley, tiene la posibilidad de recuperar indirectamente la carga fiscal sufrida, en virtud de haber trasladado el gravamen a un tercero, quien a su vez puede transmitirlo a otra persona.

Explican algunos autores que la traslación puede ser hacia adelante, hacia atrás o inclusive lateral.

La traslación hacia adelante o protraslación, se presenta cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria al vender sus mercancías o prestar sus servicios logra incluir en el precio el impuesto que él había generado recayendo éste en el consumidor.

La traslación hacia atrás se produce cuando el sujeto pasivo logra que su proveedor cargue con el impuesto que causará en cuanto realice la mercancía adquirida.

Por último se genera la traslación lateral, de acuerdo con Griziotti, cuando no pudiendo realizarse la traslación hacia adelante o hacia atrás, consigue hacer recaer el impuesto sobre "Los proveedores o los compradores de otras mercaderías o de otros servicios, que no son gravados por tributos, pero que son producidos a precios conjuntos con las mercaderías o los servicios gravados"⁴⁵.

e) Incidencia.

Es el fenómeno mediante el cual la carga del impuesto recae definitivamente sobre una persona, esto es, ya no encuentra otro sujeto al cual trasladarle la carga del tributo por lo cual se ve obligado a pagar el

⁴⁵ Griziotti Benvenuto; Principios de la Ciencia de las Finanzas, traducción española de palma, 1959, pág. 89

tributo. Esta incidencia puede producirse por vía directa, cuando el percutido por el impuesto, es decir quien incurre en el supuesto normativo generador del tributo, decide soportar la carga fiscal y no lo traslada.

f) Difusión.

De acuerdo con Griziotti la difusión es la irradiación en todo el mercado de los efectos económicos del impuesto mediante lentas, sucesivas y fluctuantes variaciones, tanto en la demanda como en la oferta de mercaderías y también los precios. En efecto, como consecuencia del impuesto se verificarán variaciones en los consumos en la producción o en el ahorro⁴⁶.

g) Amortización.

De la Garza dice que cuando un impuesto grava el capital o los réditos de una propiedad, mueble o inmueble, en una forma duradera, se produce una pérdida en el valor de esa propiedad, siempre que la inversión sea estable, porque se amortizara el importe del impuesto⁴⁷.

Flores Zavala nos plantea el siguiente ejemplo: la propiedad raíz en una población produce un rendimiento del 1%, supongamos que existe una que produce \$1000.00 mensuales de renta y que, en consecuencia, vale \$100,000.00, si se establece un impuesto del 10% sobre las rentas, éstas bajarán a \$900.00 y el valor de la casa bajará a \$90,000.00. Este fenómeno sólo se producirá con referencia a la persona que tenga el carácter de propietario en el momento que se establezca el impuesto, porque el que compre posteriormente, sólo pagará el precio que corresponde al valor ya afectado por la propiedad⁴⁸.

⁴⁶ De la Garza. Op. cit., pág. 398.

⁴⁷ Op. cit., pág. 399.

⁴⁸ Flores Zavala. Op. cit., pág. 302

h) Capitalización.

Se considera la capitalización del impuesto como el fenómeno opuesto a la amortización, la cual se produce cuando se elimina o reduce la carga de un impuesto que grava su renta, en consecuencia, el bien que se deja de gravar aumenta su valor en la misma proporción en que se ha disminuido eliminado la carga.

Capítulo II

PRECIOS

Precios Privados.

Al hablar de los precios, ya sean privados, cuasi-privados, públicos o políticos, en prácticamente todos los casos se hace en base a los estudios realizados por Luigi Einaudi sobre éstos, por lo cual y en atención a la importancia que este trabajo ha adquirido a lo largo de la historia, también nosotros centraremos nuestro análisis en él, como a continuación presentamos.

Einaudi nos señala que, de hecho, hay veces que los hombres satisfacen por medio del Estado necesidades puramente privadas, divisibles, sin que ni siquiera incidentalmente se obtenga ninguna ventaja pública indivisible, en este caso, al pago correspondiente es a lo que se llama precios privados⁴⁹.

Se puede definir a los precios privados como lo hace Rodríguez Lobato, quien elabora su concepto atendiendo al mencionado estudio realizado por Einaudi, definición que dice así: Precios privados son aquellos que el Estado obtiene por la prestación de servicios o explotación de bienes de su propiedad, compitiendo con las particulares, precio que no es fijado por el Estado, sino por la demanda existente en el mercado⁵⁰.

Einaudi considera que el precio privado es un anacronismo histórico, ya que los hombres pagan al Estado precios puramente privados para procurarse cosas que podrían muy bien obtenerlas de las empresas privadas, pero ello constituye un residuo de circunstancias ya pasadas y de difícil retorno.

Los precios que se incluyen en esta categoría de ingresos son perfectamente análogos a los de la economía privada, éstos se establecen en el mercado como para cualquier otro bien privado, lo que se comprende toda vez que las fuentes de tales ingresos están constituidas por casas, tierras, minas de las cuales el Estado es propietario y vende los productos.

⁴⁹ Luigi Einaudi, Principios de Hacienda Pública, traducción de la segunda edición italiana, por Jaime Algarra y Miguel Paredes, Editorial Aguilar, Madrid, 1940, págs. 13 a 40.

⁵⁰ Rodríguez Lobato. Op. cit., pág. 4.

No existe cómo se pueda ver diferencia alguna entre el Estado y el particular ya que el particular obtiene una ganancia derivada de la prestación de servicios o explotación de bienes de su propiedad al igual que el Estado y así este último tendrá medios para sufragar el costo de algunos de los servicios públicos que presta y el particular podrá hacer de esto un negocio muy ventajoso para él.

Continúa diciendo este autor que no es conveniente la existencia de precios privados, y menciona las razones por las cuales estos precios representan un anacronismo que se pueden considerar desde dos puntos de vista:

1. Desde el punto de vista político.

Es inoportuno, que el Estado obtenga ingresos de los precios privados, porque toda la organización moderna estatal es contradictoria a este hecho. La adjudicación de tierras al soberano se verificó para que éste fuera independiente y no se viera obligado a recurrir, año tras año, a los impuestos. En los estados modernos donde el gobierno no puede brindar sus servicios públicos sin previa aportación de los ciudadanos, la existencia de precios privados constituye una verdadera contradicción, puesto que poseyendo entradas de esta clase, el Estado puede proveer a los gastos público sin exigir nunca impuestos, y así, perdido el contacto con los ciudadanos, atender a determinados fines opuestos al deseo de la generalidad.

Por nuestra parte consideramos que los precios privados, de la manera como los plantea Einaudi, no constituyen una contradicción como este autor considera, ya que como él lo ha señalado de lo obtenido por la prestación de servicios o explotación de bienes el Estado obtendrá recursos para una parte de los servicios públicos que presta ya que estará obteniendo ganancias, lo cual no creemos contravenga la finalidad que busca el Estado, esto es, allegarse de recursos para satisfacer el gasto público, muy por el contrario, el obtener dinero de esta forma aligera la carga contributiva de los ciudadanos al tener una entrada diversa a la de los tributos.

2. Desde el punto de vista de conveniencia económica.

Señala el autor que en el transcurso del tiempo los estados se han revelado como incapaces para utilizar o explotar adecuadamente sus bienes, ya que no pueden dedicarle los cuidados necesarios, ni vigilar bien su administración, por lo que estiman preferible liquidarlos y así, con el capital, obtenido hacer frente a los gastos extraordinarios.

La experiencia de las épocas en que existían grandes masas de terreno propiedad del Estado o de los municipios, demuestra que todos se creían con derecho a explotar la tierra en forma indiscriminada; los funcionarios que las administraban se preocupaban más por observar los reglamentos que por acrecentar las rentas.

La complicada máquina burocrática: direcciones generales, subdirecciones, departamentos, inspecciones, administraciones, etc. hacían que los gastos absorbiesen con exceso los productos de dichos terrenos. Por otra parte, el personal a cargo de la explotación carecía de interés propio directo en que tales bienes fuesen productivos. El interés de un funcionario público en que una tierra o una mina rinda fruto, no es nunca igual al de un propietario privado.

En lo tocante a la conveniencia económica estamos de acuerdo con el autor, más aún si esto se aplica concretamente a México, ya que a través de la historia nos podemos percatar, que no hemos sabido administrar de forma adecuada nuestros bienes, ya que han sido explotados de forma indiscriminada, a tal grado que actualmente padecemos una de las crisis económicas más graves de nuestra historia y gran parte de este problema es debido a la falta de cultura y ética de nuestros gobernantes, en virtud de siempre anteponer sus intereses privados a los nacionales, esto aunado al aparato burocrático tan deficiente con que contamos, que implica un alto costo social. Y si ha esto agregamos la falta de preparación académica de los funcionarios y servidores públicos, junto con la carencia de cursos especializados para los distintos puestos que desempeñan, tenemos como resultado el ejemplo más idóneo para apoyar la postura de Einaudi, de la incapacidad que han manifestado los estados para explotar de forma adecuada sus bienes.

Conveniencia de eliminar la explotación de bienes propiedad del Estado mediante los que compite con los particulares.

Einaudi nos explica que el precio en capital que obtendría el Estado por la explotación de sus bienes es diferente a la que obtendría el particular por la explotación de los suyos. Esto es en razón a que el particular dedica mayor atención y emplea mejores métodos para mantener los bienes en un mejor estado, ya que su interés por conservar en forma óptima sus bienes le afecta directamente a él, esto se ve reflejado de forma inmediata en su patrimonio y esto no ocurre con las personas que administran los bienes del Estado, ya que ellos sólo cumplen con una función burocrática que no se ve reflejada en sus patrimonios, por lo cual no se aplican en forma exhaustiva a mantener en la forma productiva los bienes del Estado, lo cual da como resultado una depreciación de los bienes del estatales y la renta obtenida por éstos será inferior a la que obtenga un particular en la explotación de sus bienes.

De ahí la conveniencia por parte del Estado de vender los bienes de su dominio, porque al ser incapaz de administrarlos tan bien como los particulares, acarrea grave daño a toda la economía nacional, al mismo tiempo que se lo causaría a sí mismo al no realizar el valor capital potencial de su fundo⁵¹.

Precios Cuasi-privados.

Luigi Einaudi afirma que la primera categoría de necesidades públicas es la de las perfectamente individualizables, a las cuales proveen los individuos por medio de la organización pública, para obtener un beneficio indivisible incidental. En tal caso, éstos pagan al Estado un precio cuasi-privado: privado porque viene establecido en el mercado de acuerdo a las mismas leyes de la economía privada; cuasi, porque con él se obtiene incidentalmente, de modo secundario, un fin público. Continúa exponiendo que eliminados los bienes propiedad del Estado que explota por medio de los precios privados, comienza, pues, el precio cuasi-privado.

⁵¹ Einaudi. Op. cit., págs. 13 a 16.

Trátase de un precio que, como los económicos- privados, se determina libremente en el mercado, como si el Estado fuese un vendedor cualquiera. Su característica radica en que el Estado no lo obtiene como un fin en sí, como sucede en los precios privados, sino con el objetivo inseparable de alcanzar ciertos fines públicos considerados de importancia.

Señalando como ejemplo, Einaudi, el caso de los bosques, entre otras, cosas porque éstos tienen un elemento de utilidad pública, el cual consiste en su conservación para evitar la deforestación, lo que traería como consecuencia pérdida de áreas verdes que suministren oxígeno, la extinción de la fauna silvestre propia de esos bosques, cambios climáticos y muchos otros problemas de índole económico, ecológico y social. Además vierte ciertas razones por las cuales el Estado resulta mejor administrador y conservador de los bosques, estos motivos van enfocados a la posibilidad de poder disfrutar los productos que ofrecen los bosques, ya que difícilmente el hombre llega a disfrutar de la tala de los bosques que plantó en su juventud y comúnmente, una persona hace sus cálculos económicos para que se realicen durante su vida, y pocas veces para un período mayor, por ello, invierte sus capitales para sacar de ellos una utilidad directa a corto plazo y así poder disfrutarla en vida⁵².

De la definición de los precios cuasi-privados podemos mencionar algunas:

La primera es la formulada por Vito Bompani, el cual señala: “El precio cuasi-privado corresponde a un servicio que el Estado dispensa para satisfacer antes que nada una necesidad individual pero que incidentalmente también satisface una necesidad pública”⁵³.

Esta definición de Bompani, que en un principio suena muy simple adolece de precisión, esto porque tan sólo hace referencia a unos de los rasgos

⁵² Einaudi. Op. cit., págs. 13, y 16 a 21.

⁵³ Vito Bompani, Lecciones de Derecho Financiero y Ciencia de las Finanzas, 1938, págs 29 a 31. Citado por Gabriel Giampietro Borrás, Las Tasas en la Hacienda Pública, Biblioteca de Publicaciones Oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la República Montevideo Uruguay, 1957, pág. 347.

característicos de este tipo de precios, sin abarcar, o dejando fuera, otros elementos esenciales propios de los precios cuasi-privados, por lo cual resulta ser una definición incompleta.

La segunda corre a cargo de Giamprieto Borrás, quien define el precio cuasi-privado como el devengo contra-prestativo por concepto de bienes y servicios dispensado por el Estado a los individuos similarmente que en las economías privadas, pero persiguiéndose con ellos un fin y satisfaciéndose una necesidad, en suma, un interés, incidentalmente público.⁵⁴

La anterior definición resulta más completa y exacta ya que no esta limitada, es decir, procura incluir todos los elementos integrantes de los precios cuasi-privados, brindándonos elementos claros para lograr distinguir entre este tipo de precios y los demás existentes.

El tercero y último concepto que mencionaremos, es expuesto por Rodríguez Lobato, quien entiende por precios cuasi-privados aquellos que el Estado obtiene por la prestación de servicios o explotación de bienes, donde no obstante que concurre con el particular en la oferta de los bienes o servicios, se tiene interés en que no se haga uso desmedido de ellos y entonces, atendiendo a ese interés, el Estado establece un precio por encima del que existe en el mercado⁵⁵.

Esta última definición resulta también muy completa y bien estructurada, llamándonos la atención el énfasis que se hace en cuanto al interés que tiene el Estado en que no se haga uso desmedido de la prestación de servicios o explotación de bienes de su propiedad, esto es la importancia que para el Estado debe tener sobre la salvaguarda del sano desarrollo social mediante medidas de control.

⁵⁴ Gabriel Giampietro Borrás, Op. cit., pág. 348.

⁵⁵ Rodríguez Lobato. Op cit., pág. 4.

Precios Públicos.

A continuación hablaremos acerca de los llamados precios públicos, los cuales encierran una mayor problemática para su comprensión y para la apreciación de sus elementos característicos, que nos hagan entender con claridad su naturaleza y aplicación práctica.

En primera instancia mencionaremos un par de definiciones de los precios públicos, las que ahora presentamos:

Gabriel Giampietro Borrás define al precio público como el devengo contra-prestativo por concepto de servicios dispensados por el Estado a los individuos (o de actividad desenvuelta por éste en beneficio de los mismos), que se cumple por razones de interés público⁵⁶.

Raúl Rodríguez Lobato entiende como precios públicos aquellos que obtiene el Estado por la prestación de servicios o explotación de bienes sobre los cuales ejerce un monopolio y, por lo tanto, el precio de los mismos los fija libremente, ya que no tiene competencia por parte de los particulares⁵⁷.

Afirma Einaudi que es fácil pasar del caso de precio cuasi-privado al precio público. Basta que el Estado fije los precios en forma diversa de la que es propia del mercado. En esa adopción de precios distintos de los de mercado estriba la característica diferencial del precio público.

Además, señala el Estado, al fijar tales precios, puede aproximarse más o menos a las normas que determinan el precio privado: en ciertos casos se aleja poco de ellas mientras en otros muchísimo; en general puede afirmarse que apenas se separa; ya hemos entrado en la categoría de los llamados precios públicos.

⁵⁶ Giampietro Borrás. Op. cit., pág. 349

⁵⁷ Rodríguez Lobato. Op. cit., pág. 4.

La necesidad a satisfacer mediante el sistema de los precios públicos es todavía una necesidad individualizable y divisible; pero se entiende que no puede ser satisfecha por entidades puramente privadas, porque éstas establecerían puros precios privados, mientras se desea que se establezca en una forma más conveniente a los asociados, lo cual sólo puede conseguirse otorgando la gerencia al Estado o a particulares delegados del Estado. Por lo regular, decir que los precios deben establecerse en forma diversa a la empleada en las contrataciones privadas, significa que se pretende que los precios vengan a un nivel más bajo⁵⁸.

Pugliese pone de manifiesto que el precio público responde a “prestaciones análogas a aquellas que podría proveer una empresa privada, provista por el Estado, por razones de conveniencia económica o de oportunidad política”⁵⁹.

Einaudi señala la existencia de una serie de órdenes de investigación, así llamadas por él, de las cuales comentaremos tres, las que a nuestro juicio son las más importantes.

La primera nos sirve para conocer la índole y los rasgos de la empresa pública, ejercida por el ente público y por cuyos servicios se pagan precios públicos. La segunda nos presenta la siguiente interrogante ¿qué razones otorgan la preferencia al ejercicio directo con relación al delegado, de las empresas que reúnan dichos caracteres de públicas? Y por último la tercera que cuestiona ¿cuáles son los diversos métodos de ejercicio directo o por delegación de la empresa pública?.

El primer problema u orden de investigación.

Es un hecho que la doctrina en general, concuerda, en que las retribuciones de las empresas públicas son precios públicos, por lo cual lo importante es encontrar los elementos característicos de esta empresa pública.

⁵⁸ Einaudi. Op.cit., pág. 22.

⁵⁹ La tase nella scienza e nel diritto positivo italiano, 1930, pág. 583. Citado por Giampietro Borrás Op.cit., pág. 230.

Einaudi considera que las características generales de las empresas públicas, consiste en el fin público y señala:

No pudiéndose afirmar cuáles empresas sean técnicamente públicas, es forzoso limitarse a indicar los caracteres económicos que, en general, deben ofrecer para considerarse como tales. Es evidente que tan sólo en el fin que el Estado persigue es dable encontrar su característica fundamental.

Toda empresa se convierte en pública, cualquiera que sea su industria cuando el Estado entiende que está en mejores condiciones que los particulares para tutelar ciertos intereses públicos u obtener una suma mayor de utilidad pública colectiva. Este autor entiende que hay utilidad pública colectiva cuando el legislador estima verificadas ciertas condiciones cuya presencia considera necesaria al objeto. Agrega que este concepto amplísimo sólo se concretará estudiando cuáles sean las condiciones exigibles para que exista el fin de pública utilidad en la empresa de que se trate.

Como podemos apreciar, este autor centra su razonamiento para considerar a una empresa como pública el fin que el Estado persigue, esto atendiendo a una serie de factores, los cuales deja al arbitrio del Estado, lo que nos hace pensar que la concepción o caracteres propios de la empresa pública variará de acuerdo a las necesidades o consideraciones que cada Estado tenga, esto es, de acuerdo a su conveniencia, por lo cual creemos que no resulta del todo clara la apreciación de este autor.

Ahora expondremos las condiciones mediante las cuales, de acuerdo con Einaudi, la empresa pública satisface el requisito de la utilidad colectiva:

a) Necesidad de evitar el fraude.

Para que el fraude haga conveniente la empresa pública (en este caso consideramos que el autor pretende señalar o fundamentar la existencia de la empresa pública para evitar el fraude, no para justificar la existencia de éste), debe revertir un carácter tan grave de peligrosidad específica, que los consumidores no puedan defenderse por sí mismos sin tener que soportar

gastos demasiado elevados, aparte de que los daños del fraude causado a los directamente perjudicados se ve reflejado en terceros que no intervienen en la transacción, los cuales tienen una menor posibilidad de defenderse.

Nosotros pensamos que el fraude no, es ni por mucho, una causa suficiente para convertir una empresa en pública, más aún en la actualidad y concretamente en México, donde se han presentado un sinnúmero de fraudes millonarios, los cuales han repercutido no sólo en la economía de estas grandes empresas, sino que también llega a trascender a los contribuyentes, ya que el gobierno tiene que cubrir esas pérdidas y la forma más sencilla de allegarse de recursos y solventar esas pérdidas es por medio de los impuestos; lo que consideramos que se debería de hacer es tener un control sumamente estricto de esas empresas mediante la realización de auditorías realizadas por peritos especializados y de una solvencia moral intachable, así como mediante una aplicación más estricta y severa de la ley para aquellos que incurran en estos ilícitos.

b) Monopolio de quien ejerce la empresa.

En este caso podemos decir que cuando existen grandes empresas que se unen ofreciendo servicios a precios sumamente bajos, hacen que las pequeñas empresas tiendan a quebrar, ya que al no estar apoyadas por grandes capitales no aguantan las pérdidas que les causaría el hecho de bajar sus precios a los costos de producción e inclusive menores, como en ocasiones se ven obligados a realizar; lo cual trae como resultado la pérdida de su industria o, en el mejor de los casos, venderla a esos grandes consorcios que controlan el mercado, y ya eliminadas las pequeñas empresas, los grandes empresarios, ya dominando el mercado, poco a poco van elevando el precio de las mercancías, hasta dejarlo fuera de cualquier proporción lógica y del alcance de la gente, pero la cual debido, a la necesidad del producto, se ve obligada a comprarlo, siendo el único beneficiario el empresario monopolista.

Einaudi expresa que sea cual fuere el origen del monopolio, se debe concluir afirmando que uno de los motivos, tal vez el más lógico e importante, por el cual puede el ente público tomar a su cargo la empresa, se encuentra en la necesidad de impedir los daños que para la industria

privada derivan de un monopolio. Señala la existencia de dos tipos de monopolio distintos al monopolio puro, los cuales son: perfectos e imperfectos, que en ciertos casos reciben el nombre de consorcios o sindicatos de industriales, y que funcionan en régimen de oligopolio o de concurrencia imperfecta. En todos estos casos rigen para sus precios leyes diferentes de la del monopolio puro. Cuanto menos perfecto sea el monopolio, menos necesaria aparecerá la incorporación de la empresa al Estado, el cual podrá proveer a la tutela del consumidor mediante otras disposiciones.

En este caso tampoco consideramos acertada la postura del autor en comento, esto en el caso particular de México, ya que la prohibición de los monopolios, con las salvedades correspondientes, están perfectamente regulada en nuestra constitución política, por lo cual lo que se debe hacer es aplicarla al caso concreto y conforme a derecho.

c) Por la necesidad de evitar la interrupción de los servicios.

Einaudi señala que existen productos que dadas sus características, si se dejaran de producir por un cierto grupo de industrias, debido al gran número de empresas que se dedican a ese giro, fácilmente se podría soportar el que no funcionen, en la consciencia de que las otras empresas podrían cubrir casi en su totalidad la demanda que surgiera en el mercado, como ejemplo se podría señalar la industria del gas ya que si una empresa se encuentra en huelga, fácilmente otra podría suministrar ese producto. En cambio, continúa diciendo este autor, en el caso de la luz eléctrica y de los ferrocarriles, la interrupción en su funcionamiento puede dar lugar a inconvenientes gravísimos e insuperables.

Por nuestra parte coincidimos con la crítica que dice que es exagerado que sólo por el hecho de evitarse huelgas e interrupciones deba convertirse en pública una empresa; ya que haciendo caso a ese supuesto serían incontables las empresas que deberían de convertirse en públicas. Aún y cuando éste podría ser un factor pero no por sí solo, ni mucho menos definitivo.

d) La necesidad de alcanzar ciertos fines extraeconómicos.

Nuestro autor señala que una causa más razonable para la constitución de empresas públicas se localiza en la necesidad que el Estado tiene de alcanzar en determinados casos fines extraeconómicos, que están fuera de los intereses de la empresa privada. Pero existe, un gran número de particulares que la explotarían si se les asegurara la posibilidad de lucrar con ellas, de igual forma que el Estado lo haría si estuviera en esa situación, mientras éste puede tomarlas a su cargo proponiéndose finalidades distintas a las lucrativas. Einaudi nos pone de ejemplo el correo, porque impide que éste se confíe a las particulares, los que muy probablemente prestarían un mejor servicio. Así, el transporte de cartas en el interior de las grandes ciudades podría verificarse mediante un servicio, quizá más rápido, especialmente en las más importantes capitales, y las desventajas serán que las empresas privadas prestarían el servicio sólo donde económicamente les fuese conveniente y no donde el servicio dejara de ser redituable. Por el contrario, al Estado, esencialmente por razones políticas y culturales, le resulta conveniente encargarse del correo, porque así podría, entre otras, cosas ejercer una mayor vigilancia en todas las localidades estatales, pudiendo intervenir con prontitud cuando así se requiera y también puede difundir de forma más eficaz la cultura. Todo esto representa enormes ventajas para el sano desarrollo de un país, por lo cual, constituir su monopolio, es el único medio de poder favorecer a los pueblos desventajosamente situados.

He aquí las razones extraeconómicas por las cuales el Estado viene inducido a ejercer la industria postal; y he ahí como en su explotación el Estado fija los precios de distinta manera a como lo harán los particulares; por esta razón tales precios se llaman públicos.

En lo tocante a esta apreciación por parte del autor, nosotros coincidimos, ya que resulta de vital importancia el que el Estado intervenga en la prestación de ciertos servicios para beneficio de las poblaciones más pobres y desprotegidas, generalmente por la distancia que existe entre sus pueblos y las principales ciudades. Otro ejemplo que pondríamos es el de la energía eléctrica, ya que en la actualidad y a pesar de los enormes avances científicos, tecnológicos, industriales, económicos, etc., existen

poblaciones que carecen de tal servicio, sin el cual resulta muy difícil vivir, no sólo en las grandes urbes, sino en cualquier población que pretenda tener cierta independencia económica.

Por los motivos anteriores, como ya hemos apuntado, una empresa privada no tendría interés alguno en prestar esta clase de servicios a poblaciones donde no tendrían posibilidad de recuperar ni siquiera el costo mínimo del servicio.

e) La necesidad de evitar que surjan intereses privados contrarios o que interfieran con el interés público.

Para Einaudí puede suceder que una empresa deba convertirse en pública, cuando dada su naturaleza de ser particular, en torno a ella se constituyan grandes y potentes intereses privados contrarios al interés público, o por lo menos tendientes a influir sobre la conducta del gobierno y de la administración pública con directrices desviadas de la conveniencia pública.

Continúa expresando que no es tarea fácil determinar de modo preciso este criterio, pues, como en el caso de fraude, precisa que se trate de un contraste grave y manifiesto, como los altos y fundamentales intereses de la colectividad o del Estado. La simple oposición entre el interés público y el privado no basta si se puede eliminar de otra suerte sin apelar a la estabilización de numerosos intereses privados, presentes y futuros, materiales e ideales, antagónicos en parte, entre sí, y quizá también con el interés público.

Concluye diciendo que se trata de un problema de grado, en forma que la intervención estatal sólo deberá aparecer aconsejable cuando los daños al interés público causados por la existencia de empresas privadas hayan alcanzado un punto de notoria gravedad. El caso típico es el de las empresas que se dedican a la producción de armas o a la construcción de barcos de guerra⁶⁰.

⁶⁰ Einaudí. Op.cit., págs. 23 a 31.

Por nuestra parte, coincidimos en gran parte con el autor, ya que en el ejemplo antes planteado el no tener un perfecto control de la industria bélica causa problema en ocasiones de imposible reparación, un ejemplo de el problema que acarrear las armas cuando salen fuera del control de los gobiernos, lo tenemos aquí mismo en Chiapas, que gracias a la ayuda y compra armamentista que logró el auto denominado EZLN, hizo posible su levantamiento, sacrificándose un gran número de vidas humanas. Y también cuyas repercusiones trascienden al ámbito económico, político y social, tanto a nivel nacional como internacional.

Y si este problema surge cuando esta industria pertenece a los gobiernos como en su generalidad ocurre actualmente en el mundo, el que estuviera fuera del control de éstos originaría un mayor descontrol mundial.

Segundo problema u orden de investigación.

¿De qué forma nace el problema relativo al ejercicio directo o delegado de un ente privado? Para Einaudi, cuando se ha establecido si es conveniente que se ejerza en forma pública una empresa, todavía existe otro problema, el relativo a si debe desempeñarla directamente el Estado o delegarla en una entidad privada puesta bajo su vigilancia y tutela, mediante condiciones de gestión, como podría ser fijando el precio a que deberá someter la empresa las ventas, precio que tendrá así un carácter público y no privado.

A esto no se le puede concebir en forma general y única. Tan sólo el determinado examen de los elementos característicos de las empresas públicas puede conducirnos hacia la solución.

En apoyo a lo antes apuntado, este escritor señala una serie de postulados que de acuerdo a su criterio, deben de tomarse en consideración para determinar si asume la empresa directamente o delegándosela a una entidad privada. Mencionaremos algunos de los que creemos resultan más trascendentes.

a) La mejor explotación por parte del Estado de las empresas simples sobre las más complejas.

El peligro de que el Estado administre es más considerable en una industria que en otras. Aquí podemos entender, de acuerdo a la exposición de nuestro autor que todo gira en torno a la dificultad que conllevan ciertas industrias por la utilización de aspectos técnicos, científicos y se podría decir que hasta personales, entre otros, ya que este tratadista manifiesta la carencia de ciertos elementos que hacen muy difícil el que el Estado saque adelante esta industria; esto es, la ausencia de gente capacitada con los conocimientos necesarios para desarrollar las necesidades requeridas por esas empresas, y cuando existe gente preparada para esos puestos también pone en duda el desenvolvimiento que tendría, debido a que carece de algún interés particular que las estimule a sacar de mejor forma su trabajo, y si lo hace es de forma mediocre, realizando únicamente lo necesario para no perder su empleo y nunca tiene la mentalidad de aportar cosas nuevas a lo que emprende.

De la exposición anterior, estamos de acuerdo en ciertos aspectos, como son el que es verdad que cuando el estado maneja una industria tiende a crear una serie de trabas burocráticas que impiden su correcto funcionamiento y desarrollo, además de que las inversiones que realizan ya sea en tecnología o inclusive hasta en lo más simple como son bienes muebles, suelen ser insuficientes, generalmente atribuyendo esto a la mala administración que se realiza de la industria por lo que sus ingresos son insuficientes y tienen que recurrir a la ayuda directa del gobierno, con ciertas salvedades, ya que no todas las industrias que toma el Estado son mal manejadas por lo que no podemos hacer extensiva esta crítica.

b) No son adecuadas las empresas cuyos beneficios variables pueden perjudicar gravemente el presupuesto del Estado.

Otro elemento a considerar por Einaudi es el apreciar si conviene o no el ejercicio directo, lo que se encuentra en la influencia que los resultados de determinada industria pueden tener sobre el presupuesto del Estado. Si ésta es de tal naturaleza que sus rendimientos y sus costes oscilan poco de un año a otro, podrá ser explotada en forma directa por el ente público. Lo

contrario ocurre si se trata de industrias con rendimientos netos, positivos o negativos, que varían considerablemente de año en año.

En cuanto a la apreciación antes comentada, no estamos muy de acuerdo, primero porque pensamos que una industria que tenga fuertes variaciones difíciles de soportar por el Estado, lo serían aún más para una empresa privada a la cual se hubiese delegado dichas funciones, y, por consiguiente, habría pocos inversionistas dispuestos a arriesgarse. Por último, podemos mencionar como ejemplo a PEMEX, cuya explotación está encomendada al Estado y cuyos ingresos están sujetos a variaciones provocadas por las grandes industrias petroleras internacionales, ya no tan sólo por cuestiones nacionales; y estas enormes variaciones del precio del petróleo se ven traducidas en enormes pérdidas para el Estado, y eso no va a ser una razón suficiente para que se privatice.

c) La presión de los proveedores de la empresa pública.

Einaudi piensa que la empresa pública debe de temer a las presiones procedentes de los proveedores, además de las de los empleados y consumidores. Continúa comentando que una empresa delegada no se haya expuesta a tales presiones, porque se supone que sus administradores tienen como idea la de comprar en el mejor mercado, nacional o extranjero, la mejor mercancía al más bajo precio. Lo cual, a su vez, no acontece en la empresa pública, explotada directamente por el Estado, ya que los fabricantes nacionales pretenden que éste, como padre y providencia de todos los ciudadanos, se provea en el interior del país, dándoles la preferencia sobre los proveedores extranjeros, esto independientemente de que sus precios estén muy por arriba de los precios que tienen establecidos los proveedores extranjeros y además, en ocasiones, con mercancías de peor calidad.

Sigue señalando que la única garantía para obtener precios bajos o los más bajos posibles está en la libre competencia, la cual no existe cuando el mismo Estado la destruye concediendo privilegios a ciertos grupos de personas o empresas en daño de la colectividad. Los proveedores nacionales, para obtener la preferencia, cuentan con un medio conforme al interés público: ofrecer iguales mercancías a precios más bajos o

mercancías mejores a precios iguales a los de los extranjeros. Todo lo demás es un mero procedimiento para vender al Estado a precios que ningún particular aceptaría, y que tampoco el propio Estado, en interés de la generalidad deberá aceptar.

Esta causa antes mencionada tampoco la creemos totalmente adecuada para que se delegen las funciones a una empresa privada. Es verdad que en ocasiones los proveedores se unen y presionan al Estado para que les compre a ellos y no a los extranjeros, aprovechándose de su calidad de nacionales, aun cuando están conscientes de que sus precios son elevados, pudiendo ofrecer sus mercancías a precios similares a la de los extranjeros o inclusive mejores, y sin importarles eso obligan al Estado a que compre sus productos a precios por encima de los que podría obtener en el mercado internacional.

Pero por otro lado, en realidad existen productores nacionales que no pueden competir con los extranjeros ya que se encuentran limitados por su carencia de maquinaria y herramientas adecuadas, por carecer de recursos suficientes para estar en posibilidad de luchar; y si en estos casos el Estado no interviniera haciendo ciertas preferencias los proveedores y productores quedarían desprotegidos y en consecuencia vendrían a la quiebra.

d) Peligro de descuidar las amortizaciones.

Por último, Einaudi sostiene que el Estado tampoco puede proponerse que no disminuya la renta neta esto es, el Estado pretende obtener aquella renta neta a la que estaba habituado, con lo que contaba para pagar, por lo menos en parte, los intereses y la amortización de los capitales que toma a préstamo para la explotación de la empresa pública.

Como ejemplo nos plantea el de los ferrocarriles que se encuentran afectados por cuatro presiones encontradas entre sí. La de los ferroviarios para el aumento de sus remuneraciones, la de los usuarios para la disminución de las tarifas, la de los proveedores para el aumento de los precios de sus suministros y la del Erario para la consolidación de su renta neta, planteándonos la interrogante de ¿cómo escapar a ellos?, cuya solución, nos dice, se encuentra fácilmente, pues consiste en traspasar al

futuro la resolución del problema del presupuesto. Bastará para ello hacer figurar en él una renta invariable, aunque los gastos aumenten y disminuyan los ingresos; tal resultado se consiguió con tan sólo abandonar o disminuir la amortización. Cuya operación económica consiste en retirar y reservar determinada suma para poder dentro de cierto tiempo reconstruir el valor de las instalaciones que técnicamente se han ido agotando. A este fin es necesario no disminuir, despreciando, la prudente norma citada, la cuota de amortización, con el único objeto de presentar un balance nivelado o con un superávit.

Mientras que en la empresa delegada el peligro de descuidar la amortización es menor, porque si la administración no toma las precauciones debidas, su descuido y falta de aplicación se verán reflejados en la cotización efectuada por la bolsa de valores, con lo cual las acciones u obligaciones emitidas por la sociedad se verán depreciadas. Esto constituye un freno para la empresa delegada, lo cual no ocurre con la pública⁶¹.

Lo antes expuesto, referente al buen o mal funcionamiento de la empresa pública, nosotros consideramos que es muy relativo, como de alguna forma llega a concluir el autor, debido a que el buen o mal funcionamiento de ésta va a depender, en gran medida, de la organización y del buen control que ejerza el Estado sobre ella, ya que si se llega a percibir un mal funcionamiento inmediatamente debe de entrar el ente soberano para que mediante auditorias o los procedimientos que ellos estimen convenientes, se determine el verdadero estado que guarda la empresa y se tomen las medidas correspondientes, ya sea para el cambio de funcionarios por su manifiesta incapacidad o para señalar el camino a seguir para evitar algún problema posterior.

En conclusión, creemos que sólo en aquellos estados donde ha sido más que probada su ineficacia para administrar una determinada empresa, ya sea por ineptitud de sus funcionarios, por la forma de gobierno que prevalece, por la falta de una cultura, sea económica, financiera, política o de cualquier otra índole, sólo en esos casos muy particulares, bajo un análisis muy estricto, se puede considerar que es mejor la delegación de

⁶¹ Einaudi. Op.cit., págs. 31 a 39.

estas industrias a una empresa privada y no que sean explotadas por el Estado.

Tercer problema u orden de investigación.

Por último analizaremos el tercer problema que plantea nuestro tratadista que es el relativo al tipo de empresa pública que por delegación debe de ser la encargada de prestar el servicio, a lo cual nos da tres posibilidades que a continuación comentamos.

La primera opción planteada es la constituida por empresas con administración autónoma, como él las llama, lo cual, de acuerdo con el autor resulta ser muy importante, ya que la administración autónoma es resultado de la obtención de una autonomía presupuestal y, en consecuencia, este organismo ya no está regido directamente por el Estado⁶².

Nosotros pensamos que cuando habla de esta figura se refiere a lo que conocemos como organismos descentralizados, lo que en términos generales consiste, tal y como apunta Gabino Fraga, en confiar algunas actividades administrativas a órganos que guarden con la administración centralizada una relación diversa de la de jerarquía, pero sin que dejen de existir respecto de ellas las facultades indispensables para conservar la unidad del poder⁶³.

En México se contempla la existencia de estos organismos con fundamento en el artículo 90 de la Constitución Política del país, que señala que la administración pública federal será centralizada y paraestatal, conforme a la ley orgánica que expida el congreso. Y la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece en su artículo 1º que componen la administración pública paraestatal los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, entre otros. Así mismo, el artículo 45 de

⁶² Einaudi. Op. cit., págs. 39 y 40.

⁶³ Gabino Fraga, Derecho Administrativo, 33ª edición, Editorial Porrúa S.A., México 1994, págs 197 a 203.

la citada ley define a los organismos descentralizados como las entidades creadas por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten.

En segundo término se encuentran aquellas empresas que forman una sociedad anónima de la cual el Estado es accionista, lo cual, dice Einaudi, resulta para el ente público al parecer más conveniente, esto es, constituir una sociedad de la cual el Estado sea principal accionista; por ejemplo en una sociedad con un capital de 100 millones, suscribe el 51%, y los capitalistas particulares el resto. Los accionistas nombran el Consejo de Administración, el cual lleva la empresa como otra cualquiera privada, con los mismos criterios de actividad celo y economía y cuando existan utilidades, el Estado participa en ellas en proporción al número de sus acciones⁶⁴.

En México esta figura es la que conocemos como empresa de participación estatal mayoritaria, la cual como ya manifestamos, fundamentan su existencia en el artículo, 90 de la Constitución Política Federal, el cual nos remite a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal que, en su artículo 1º contempla la existencia de las empresas de participación estatal mayoritaria y que, a su vez, en su artículo, 46 nos señala cuáles son estas empresas, artículo que a continuación transcribimos.

“Artículo 46. Son empresas de participación estatal mayoritaria las siguientes:

“I.- Las sociedades nacionales de crédito constituidas en los términos de la legislación específica.

“II.- Las sociedades de cualquier otra naturaleza, incluyendo las organizaciones auxiliares nacionales de crédito; así como las instituciones nacionales de seguros y fianzas, en que se satisfagan algunos o varios de estos requisitos:

⁶⁴ Einaudi. Op. cit., págs. 43 a 45.

“a) Que el Gobierno Federal o una o más entidades paraestatales, conjunta o separadamente, aporten o sean propietarias del más del 50% del capital social.

“b) Que en la constitución de su capital hagan figurar títulos representativos de capital social de serie especial que sólo pueden ser suscritos por el Gobierno Federal; o

“c) Que al Gobierno Federal corresponda la facultad de nombrar a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno o su equivalente, o bien designar al presidente o director general, o cuando tenga facultades para vetar los acuerdos del propio órgano de gobierno.

“Se asimilan a las empresas de participación estatal mayoritaria las sociedades civiles así como las asociaciones civiles en las que la mayoría de los asociados sean dependencias o entidades de la administración pública federal o servidores públicos federales que participan en razón de sus cargos o alguna o varias de ellas se obligen a realizar o realicen las aportaciones económicas preponderantes.”

La tercera posibilidad, dice Einaudi, es cuando se delega la explotación de la empresa en un concesionario, individual o colectivo, que conduce la empresa no a su voluntad, sino con arreglo a una contrata, la cual supone un pliego de condiciones, una tarifa, etc⁶⁵.

La concesión, individual o colectiva, a que se hace referencia, en México se denomina concesión de servicio público, a lo que dice Gabino Fraga: la concesión administrativa es el acto por el cual se concede a un particular el manejo y explotación de un servicio público o la explotación o aprovechamiento de bienes de dominio del Estado. Continúa comentando Fraga que la naturaleza de las concesiones de servicios públicos recibe su franca consagración por parte de la doctrina jurídica contemporánea ya que considera que la concesión es un acto mixto compuesto de tres elementos: un acto reglamentario, un acto condición y un contrato.

⁶⁵ Einaudi. Op. cit., págs. 40 y 41.

Teniendo el carácter de un acto reglamentario este primer elemento de la concesión, la administración puede variarlo en cualquier instante, de acuerdo con las necesidades que se satisfacen con el servicio, sin que sea necesario el consentimiento del concesionario, pues no se trata de modificar una situación contractual.

El acto reglamentario fija las normas a que ha de sujetarse la organización y funcionamiento del servicio y dentro del él quedan comprendidas las disposiciones referentes a horarios, tarifas, modalidades de prestación de servicio, derechos de los usuarios.

El segundo elemento de la concesión, el acto condición, es el que, como su nombre lo indica, condiciona la atribución al concesionario de las facultades que la ley establece, esto es el Estado se reserva el derecho para expropiar, ocupar tierras nacionales etc.

Finalmente, existe en la concesión un tercer elemento cuya finalidad es la de proteger los intereses legítimos del concesionario, creando a su favor una situación jurídica individual que no puede ser modificada unilateralmente por la administración⁶⁶.

Precio Político.

Einaudi llega a la conclusión de que lo más característico entre precio público y precio político, es el que en el primero predomina el interés privado, en este caso el Estado se limita a impedir que el precio total supere al coste. Mientras que en el precio político ya existe el interés público como elemento de mayor envergadura. El Estado tiene como prioridades, en interés del progreso, de la cultura y de la formación de aquellos que en determinado momento detentarán en la administración pública y las grandes empresas, impulsar los estudios medios y superiores, exigiendo un precio inferior al coste total de la instrucción que suministra.

⁶⁶ Gabino Fraga. Op. cit., págs. 242 y 245.

Cuando el interés público tiene como finalidad, a través del Estado, el impedir que los usuarios paguen hasta el coste del servicio, concluimos encontramos dentro de la esfera de los precios públicos. Y en cambio, cuando el interés público disiente del precio para la consecución de sus fines, esto es, ofrece servicios a un costo inferior a éstos, ingresamos a los precios políticos. El criterio de distinción parece ser el modo de formación del precio; el precio público es autónomo ya que cubre en su totalidad el servicio, y el precio político solo cubre parte del servicio, siendo los impuestos los que a completan el resto del costo del servicio.

Luigi Einaudi define el precio político como la compensación, inferior al coste total, pagada por el contribuyente por un servicio especial y divisible que se le presta a su demanda, pero satisfaciendo simultáneamente una necesidad indivisible de todos los ciudadanos. A continuación el autor analiza algunos de los elementos empleados en su definición: en principio se expresa el concepto de que el precio político se paga en compensación de un servicio especial y divisible prestado al contribuyente a su demanda. Esta parte de la definición tiene por fin poner en claro que se trata siempre, al igual que en el caso de precio público, de un servicio que el Estado presta al contribuyente individualmente, proporcionándole una ventaja individual medible. Se trata de un servicio particular divisible pero hecho simultáneamente a la satisfacción de una necesidad indivisible de todos los ciudadanos y, por tanto, prestado a un precio inferior al coste total de explotación, cuando se exige un precio político, el costo de la satisfacción de la necesidad ya no es enteramente divisible entre los usuarios; se trata, en parte, de un coste indivisible⁶⁷.

Rodríguez Lobato define y resume a los precios políticos como aquellos que establece el Estado donde la cantidad que se obtiene por la prestación de un servicio o la explotación de un bien está muy por debajo del costo real del mismo, o sea que se haya determinado así en atención a consideraciones políticas⁶⁸.

⁶⁷ Einaudi. Op. cit., págs. 59 a 70.

⁶⁸ Rodríguez Lobato. Op. cit., pág. 4.

Para Vito Bompani “El precio político se tiene a seguimiento de demanda, proceden los amigos a satisfacer, no solamente una necesidad individual, sino también otra necesidad de carácter colectivo cuyo coste debe ser soportado por la generalidad por medio del impuesto”, o en otras palabras, lo hay “cuando el Estado, como contraprestación de un servicio especial y divisible recaba del usuario solamente parte del coste, mientras la otra parte es cubierta por el presupuesto del Estado mediante impuesto, esto es , lo carga a los contribuyentes porque el servicio también satisface una necesidad indivisible de la colectividad”⁶⁹.

¿Cuándo se establece el precio del servicio divisible de manera que conceda un beneficio al Estado? De acuerdo con Einaudi, si el ente público vende en condiciones de monopolio, el cual puede ser de hecho o legal.

El monopolio de hecho existe en aquellos casos en que el ente público meramente reemplaza a un monopolio privado ya existente, como por ejemplo, dice nuestro autor, en el caso de los ferrocarriles, donde el Estado interviene como empresa pública con la finalidad de que los usuarios no paguen precios de monopolio altos y tan sólo se limiten a cubrir el coste del servicio prestado; esto es un precio público. Pero puede ocurrir que el Estado olvide esta finalidad y eleve los precios del servicio estableciéndolos a su consideración en virtud del monopolio que ejerce, en tal caso estos precios no podrán ser precios públicos, por no ser igual al coste total, ni precio político porque no es inferior, sino superior al coste total, ni tampoco impuesto, porque el impuesto se exige obligatoriamente y, como se verá más adelante, requiere que por lo menos exista un monopolio legal. Estos precios son, evidentemente, puros precios privados de monopolio trasladados a la economía financiera por la comodidad de obtener ingresos, a veces considerables, sin gravar a los usuarios con una carga mayor de la que ya soportaban con el monopolio privado.

El monopolio puede ser legal cuando el Estado asume, con carácter privativo, una empresa que de otro modo habría sido explotada en régimen de libre concurrencia por los particulares, cuyos precios serían enfocados al coste de producción. Einaudi ejemplifica este tipo de monopolio con el

⁶⁹ Bompani. Op. cit., pág. 29 a 31.

tabaco, cuyo precio en promedio será cinco veces mayor a su precio de producción, y probablemente cinco veces el precio a que se vendería en régimen de libre concurrencia, y se pregunta ¿qué clase de precio será el del tabaco?. Contestándose que no es un precio privado ya que el precio sería inferior en caso de libre concurrencia; no es precio público, ya que no es igual al coste total de producción; no es precio político, por no ser inferior a este coste total, y concluye que se trata de un verdadero y total impuesto; si bien en apariencia no aparece uno de los caracteres que se le suelen atribuir al impuesto: el de ser exigido obligatoriamente, pero si falta en apariencia existe en realidad.

Además, este autor concluye diciendo que los precios políticos, son obligatorios y no de carácter voluntario por lo cual lo que se paga por los monopolios legales son indiscutiblemente impuestos.

Nosotros pensamos que resulta muy superficial el análisis realizado por Einaudi al concluir que la cantidad pagada por la compra de tabaco constituye un impuesto, primero porque sus argumentos únicamente giran en torno a la cantidad de dinero que se paga por el producto o el servicio a que uno tiene acceso, como claramente expone el autor, y donde termina concluyendo que el precio pagado por el tabaco no es un precio público ya que no es igual al coste total de producción, ni es un precio político, porque la cantidad pagada no es inferior al coste total, es decir, la base de su razonamiento estriba en la graduación del coste del servicio, tomando solamente en cuenta, por tanto, factores económicos, administrativos, inclusive políticos, pero dejando a un lado el estudio de los elementos jurídicos contenidos en estas figuras, que son los que en realidad le importan a la Ciencia del Derecho, y que podrían darnos una verdadera solución o por lo menos acercarnos a ella.

Capítulo III

DERECHOS

Denominación.

En nuestro país, los tributos denominados derechos son uno de los principales ingresos para el Estado, además de constituir una de las entradas más antiguas, contribución a la que desde un principio se le atribuye un problema; “el nombre con que se le designa”, como ahora observaremos.

Emilio Margáin menciona que en el idioma inglés los impuestos son conocidos como “dutys”, cuya traducción significa “derechos”⁷⁰.

Por otro lado, a este devengo también se le conoce como tasa, por lo que al respecto Giampietro Borrás señala una serie de concordancias en cuanto a este término, que van así: en portugués se denomina taxa(plural: taxas) en francés: tauxu (plural: tasse), en italiano tassa(plural: tasse). agregando el autor que la voz tasa, fuera de constituir el nombre preciso y tradicional de esta categoría específica de ingreso estatal, se emplea también en una acepción, que no por más intrascendente es menos habitual, para designar al tipo tributario de tasación o cuota alícuota establecida para determinar el importe unitario del devengo, por ejemplo, 5%, a esta cifra porcentual o por millar⁷¹.

Hechas las anteriores precisiones, nos resta señalar que para los fines buscados en este trabajo, así como para Ciencia Jurídica, estimamos no tiene mayor trascendencia la forma en que se denomine a este tributo, por lo que a lo largo de este capítulo nos referiremos a esta contribución de modo indistinto, ya sea como tasa(plural: tasas) o derecho(plural: derechos).

⁷⁰ Emilio Margain Manautou, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 13ª Edición, Editorial Porrúa, México 1997, pág. 14.

⁷¹ Giampietro Borrás. Op. cit., pág. 95.

Definición

En primer lugar analizaremos la definición adoptada por nuestro Código Fiscal de la Federación, que en el artículo 2º, fracción IV define los derechos como las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se prestan por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentran previstas en la ley Federal de Derechos, y que también son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Emilio Margáin Manatú, al estudiar esta definición, señala el surgimiento de un par de dudas que a nuestro ver son muy congruentes, la primera es: ¿se pagan derechos tanto cuando el servicio es prestado por la administración delegada o autárquica del Poder Público? Y la segunda ¿deben pagarse derechos por toda clase de servicio que se reciben del poder público? Y la respuesta a estos cuestionamientos, dice Margain, se encuentran mediante el estudio de las características que deben reunir para la legislación fiscal tanto el servicio como el precio, para que su pago se considere como derecho.

Y de las características elaboradas por Margain, la que más perfectamente se ajusta a lo anteriormente señalado es la siguiente:

El servicio debe prestarlo la administración activa de la federación. El Congreso de la Unión constitucionalmente esta facultado para establecer las contribuciones que basten para cubrir el presupuesto de egresos, donde sólo se prevén gastos que la Federación hará a través de su administración activa, por lo que únicamente se pueden decretar tributos que vengan a satisfacer el presupuesto de la administración activa del Estado, pero no de los organismos que constituyan la administración delegada. Por lo tanto, para que a un particular se le exija el pago de una cantidad por concepto de derechos es preciso que haya recibido un servicio a través de una Secretaría de Estado y no por conducto de organismos descentralizados o de empresas

de participación estatal, por cuanto que los ingresos que estos últimos perciben no se destinan a cubrir los gastos públicos a que hace referencia la fracción IV del artículo 31 constitucional⁷².

Como hemos visto y en base a las apreciaciones de Margáin y otros autores que en su momento oportuno se analizarán, se evidencia que sólo se pueden pagar derechos por servicios prestados por la administración activa, ya que a consideración de muchos otros autores, con los cuales coincidimos, los servicios que prestan los organismos descentralizados y empresas de participación estatal, no generan el pago de derechos, sino otro tipo de devengo. En síntesis los servicios prestados por las entidades paraestatales no generan el pago de derechos, por lo cual no todos los servicios prestados por el poder público pueden originar este devengo.

Margáin finaliza diciendo que para que el pago pueda considerarse como un derecho, esta figura tributaria debe definirse como la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa, en pago de servicios administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuales ejerce un poder de monopolio⁷³.

Otra crítica vertida a la definición legal es la de Sergio Francisco de la Garza; él habla sobre los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público en la Ley Federal de Derechos y comenta que en la exposición de motivos del mencionado ordenamiento, del año de 1982, se dice que "Existen bienes de la Nación que son usados o aprovechados por los particulares y que por lo tanto se deben cobrar derechos por uso o aprovechamiento, esto ya que es justo que la Nación participe de dicho beneficio". De la Garza sostiene que este razonamiento es muy precario, ya que resulta evidente que por el uso o aprovechamiento que un determinado individuo hace de los bienes del dominio público se debe pagar una contraprestación, pues de lo contrario sería injusto para los demás ciudadanos y para la misma Nación. Pero con ello no se concluye que esta contraprestación tenga el carácter de tributo, ni tampoco que tenga que tener precisamente el carácter de derecho.

⁷² Margáin. Op. cit., pág. 116.

⁷³ Op Cit., pág. 116.

Concluye diciendo que independiente del nombre de derechos que les dé el legislador, las contraprestaciones que se pagan al Estado por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público no tienen carácter de derechos, toda vez que la situación que se grava con el tributo no tiene la esencia de una actividad del Estado, referida inmediata, ni mediata, ni directa, ni indirectamente, al obligado. Por consecuencia, el tributo que se establece tiene el carácter de impuesto.

De la Garza en base a sus apreciaciones, elabora el siguiente concepto: El derecho es una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado, prestados por la administración pública. Está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio”⁷⁴.

Por su parte, Rodríguez Lobato estima que resulta totalmente impropio que se pretenda que por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación se paguen derechos, si en este caso no existe una actividad estatal, concretada en servicios jurídicos inherentes al propio Estado, aprovechable para los particulares. Por lo cual coincide con de la Garza en que esta hipótesis no da lugar al cobro de derechos, sino de impuestos y que así deben considerarse los tributos establecidos en la Ley Federal de Derechos, independientemente del nombre que se les haya dado.

En atención a sus razonamientos, Rodríguez Lobato conceptúa los derechos como las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de derecho público y que están destinados al sostenimiento de esos servicios⁷⁵.

⁷⁴ De la Garza. Op. cit., pág. 329

⁷⁵ Rodríguez Lobato. Op. cit., Págs. 76 y 77.

Mario Pugliese define los derechos como “un tributo, una prestación obligatoria pagada al Estado por quien goza de manera particular de los servicios jurídicos administrativos cuya gestión es inherente a la soberanía del Estado”⁷⁶.

Este autor menciona la existencia de algunas características concernientes a las tasas, de las cuales ahora hablamos grosso modo: estima que las tasas son un tributo, con naturaleza económica y jurídica, son una prestación obligatoria de derecho público establecida unilateralmente por la ley, su fundamento jurídico reside en la causa jurídica, a la que define como la ventaja particular que proporciona al contribuyente una prestación específica a favor del Estado o de un ente público, con lo cual la administración pública soporta un gasto, el cual debe de determinarse en función de dicha ventaja privada, dentro de los límites discrecionales de determinada latitud, regulados por los objetivos políticos, sociales o administrativos.

Por último, Pugliese dice que los derechos corresponden solamente a actividades esenciales, específicas, jurídico-administrativas, exclusivas y propias del Estado, e inherentes a su soberanía y no serán derechos cuando los servicios prestados carecen de toda utilidad para los particulares si no es el Estado quien lo dispensa, y por tanto se hace imposible llevarlos a cabo en régimen de libre concurrencia, por lo cual el Estado debe de ejercer un monopolio absoluto sobre los servicios para ser derecho.

Aun cuando éste ha sido uno de los criterios con mayor aceptación, como se ha percibido a lo largo de la historia, y por el apoyo con que los estudiosos del derecho han acogido su postura, pese a esto, no se ha librado de ciertas críticas, algunas de ellas muy fuertes, pero que son muy de tomarse en cuenta y de las que sólo mencionaremos algunas que, a nuestro juicio, son las más relevantes: una de ellas va encaminada a la ventaja privada que de acuerdo con Pugliese recibe el particular, esto por la existencia de servicios mediante los cuales se paga una tasa y no dan lugar

⁷⁶ Pugliese, *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*, 1930, págs. 13,16,23 y 47. Citado por Giampietro Borrás. Op. cit., pág. 205.

a ventaja privada alguna, muy por el contrario este servicio puede ir en contra del particular, tal es caso del ejemplo tan recurrido referido a las tasas judiciales en materia penal.

La otra crítica a comentar es la que gira en torno a la cuantía, ya que podemos intuir que existe la prestación de servicios en donde no se denota beneficio al particular, por lo que resulta imposible creer que esta cuantía va ha ir relacionada a la ventaja recibida, ya que como se aprecia esta ventaja es nula, y, por consiguiente a ventaja nula el devengo deberá ser de cero, es decir inexistente. Esto no quiere decir que nosotros consideremos que no se debe pagar por el servicio, pero este pago deberá ir relacionado en función al costo real, material, de administración y no en correlación al beneficio.

El último punto de vista al cual haremos mención, es el Gabriel Giampietro Borrás, que inicia puntualizando algunos aspectos a considerarse como son: la tasa es una exacción de derecho público, de naturaleza tributaria, establecida unilateralmente por es Estado y cuya fuente reside en la ley.

Además menciona ciertas consideraciones que él comparte, formulando las precisiones que a su vez, estima pertinentes.

Que la tasa, como cualquiera tributo, requiere un principio informador que la fundamente y legitime, el cual reside, a su juicio, en la realización por el Estado de un servicio en consideración al contribuyente, establecido con fines fiscales y/o extrafiscales; o sea obtener un ingreso (instrumental) para las necesidades financieras del servicio (fin fiscal); o para perseguir o incidir en el orden social y/o económico.

Que su nacimiento deriva o es fruto del acaecimiento de un hecho taxativo específico, legalmente establecido. Hecho taxativo generador que se halla, lógicamente, enlazado a un servicio estatal concerniente al tributante.

Niega la existencia de una relación de cambio tasa-servicio, así como que el fenómeno de cambio forme parte del proceso de formación de la tasa; y más aún, niega que fundamente a esta exacción.

Finalmente, Giampietro Borrás no reconoce a la cuantía global (ni unitaria) del tributo ninguna relevancia sobre la naturaleza del mismo. La tasa, a su juicio, es siempre tal tasa, fuere cual fuere la dimensión de su cuantía, o sea con absoluta prescindencia de su magnitud económica.

Giampietro Borrás concluye definiendo la tasa como el tributo que se paga por razón de un servicio desenvuelto por el Estado hacia el obligado⁷⁷.

De la exposición realizada sobre el criterio adoptado por Borrás coincidimos en forma general con él, y más adelante, cuando se hable de los rasgos característicos de los derechos, ampliaremos lo expuesto por el autor y expondremos nuestro punto de vista de tal modo que se puedan sustanciar nuestras coincidencias y puntos en contra.

Lo que ahora resulta un poco cuestionable del autor es la definición adoptada, ya que resulta un poco corta para lo que en realidad pretende expresar y que nosotros tenemos presente después de leer sus apreciaciones y respectivas precisiones, pero que no podríamos saber si tan sólo se estudia su definición, aspectos que darían el verdadero sentido que el autor pretende plasmar en aporte a la doctrina tributaria.

Naturaleza jurídica.

Existen diversas posiciones acerca de la naturaleza jurídica de los derechos, todas de las más diversas índoles, pero con el ánimo de realizar un estudio lo mejor estructurado posible adoptaremos la exposición doctrinaria de Gabriel Giampietro Borrás, quien distingue tres grupos o posturas que de acuerdo a sus características se van a encuadrar en algunas de las categorías que a continuación enunciamos.

1.- El fenómeno del cambio y la contraprestación.

En dicho sentido la doctrina ofrece tres posturas diversas:

⁷⁷ Giampietro Borrás. Op. cit., págs. 202, y 226 a 229.

- a) La de quienes admiten implícitamente el fenómeno de cambio como fundamento de la tasa. Esta postura esta encabezada por Kart Henrich Rau.
- b) La de aquellos teóricos que lo reconocen expresamente, pero generalizado a todo fenómeno financiero y por consiguiente al de la tasa que es uno de ellos.
- c) Finalmente, la de otros autores que también lo reconocen expresamente, pero circunscrito únicamente a la tasa.

En síntesis, esta concepción, incluyendo las tres posturas comentadas, se reduce, de acuerdo con Giampietro, a lo siguiente: la formación de la tasa deriva y se fundamente en un fenómeno de cambio económico operado entre el Estado por un lado y el contribuyente por el otro, cuyos términos los constituyen, por una parte, un servicio especial, que es la prestación del Estado al contribuyente, y por otra parte, la retribución económica de dicho servicio, llamada tasa, que constituye la contraprestación efectuada por el particular al Estado. En suma dice Giampietro el tradicional “do ut des”, del derecho romano.

Nosotros podemos resumir que para los que apoyan esta teoría el fundamento de la tasa estriba en la relación económica de cambio, esto es tasa-servicio estatal, efectuada entre Estado y particular, y a falta de esta relación de cambio contraprestativa no existe la obligación de pagar derecho alguno, ya que éste es inexistente al no reunir estas condiciones⁷⁸.

Críticas a la teoría del cambio.

- a) Que en el fenómeno del cambio en su sentido latisimo, no solamente la tasa, sino también los impuestos, y, desde luego los precios, hallarían su fundamento en este caracter o principio, por cuanto, en último, análisis, es inconcebible e inadmisibile la existencia de prestación alguna al Estado que no tenga en su propio origen, una contraprestación o contrapartida.

⁷⁸ Giampietro Borrás. Op. cit., pág. 102.

Por lo que el principio del cambio encerraría, en primera, instancia un inútil giro vicioso. Sobre esto, Pugliese ha dicho, que generaría una mezcolanza inextricable entre precios, tasas e impuestos, más que a caracterizar, individualizar y fundamentar precisamente a uno solo de dichos institutos, la tasa⁷⁹.

b) Resulta impropio por parte de los teóricos que apoyan esta teoría, el que no definan ni precisen claramente la noción de cambio como carácter fundamental de la tasa:

En efecto, continúa diciendo Giampietro, sus propugnadores no esclarecen cuál es el proceso mediante el cual se lleva a cabo el cambio que, en opinión de ellos, da lugar a la tasa, ni cuáles son sus términos, ni las relaciones que le preceden o subsiguen, entre otras cosas⁸⁰.

c) Por último y continuando con este autor, mal puede verse en el cambio el fundamento de la tasa por quienes asignan a ésta naturaleza de consumo, apoyándose en este respecto en, De Francisci Gerbino, el cual expresa que no existe el fenómeno del cambio en la base constitutiva de la tasa, por cuanto, para admitirlo, sería menester que el Estado produjera la riqueza que consume, cuando lo que acontece verdaderamente, es decir, su origen, es producto de la economía privada, siendo luego destinada a los consumos públicos⁸¹.

Podemos concluir, en atención a las posturas expuestas y a las críticas elaboradas, que resulta ser inexacta la teoría planteada, como se pudo apreciar a lo largo de nuestro estudio, entre otras cosas, por los argumentos empleados, ya que varios de los aspectos citados han sido superados por la doctrina moderna, pero pese a esto, es claro que sí sienta las bases para poder adoptar una de las características propias de los derechos; esto es la existencia de una contraprestación consistente en la satisfacción o

⁷⁹ Pugliese. Op.cit., pág. 106.

⁸⁰ Giampietro Borrás. Op. cit., pág. 104.

⁸¹ Francisco de Gerbino Giovanni, *Le tasse nella dottrina e nel Diritto Fmanziario*, 1910, pág. 2. Citado por Giampietro Borrás. Op. cit., pág. 107.

prestación de un servicio desplegado por el Estado, que recibe el contribuyente de forma directa, inmediata e individual a cambio del pago de la tasa.

2.- El fenómeno del consumo.

El principal exponente de esta teoría es De Francisci de Gerbino, el cual, comenta Giampietro Borrás, adopta la concepción amplia, es decir, afirma que en todo tributo existe un mero hecho de consumo de riqueza efectuado por el Estado con el fin de satisfacer necesidades públicas. El Estado no produce riqueza ni la cambia, sino que son los propios contribuyentes los que tiene a su cargo la tarea de producir riqueza, la cual, vertida al Estado bajo forma de tasa, es aplicada por éste a satisfacer necesidades públicas (los servicios cubiertos o bien retribuidos por tasa), siendo sustraída dicha riqueza a los consumos privados, se trata, en suma, de un fenómeno de consumo realizado por el Estado de una cuota, parte de la riqueza producida por los contribuyentes, que es sustraída a los particulares consumos privados y aplicada por el Estado al consumo público, es decir, a la satisfacción de las necesidades públicas. Esto es de conformidad con esta concepción, la naturaleza de la tasa es económica; su fundamento reside en el fenómeno de consumo de riqueza producida por la economía privada y aplicada a satisfacer necesidades colectivas.

Ahora bien, para quienes como De Francisci de Gerbino sustentan la postura amplia antes mencionada, la tasa tiene una naturaleza idéntica que los demás ingresos tributarios, esto es, el fenómeno de consumo; mediante el cual se distinguen, por lo demás, de las entradas privadas del Estado, por cuanto en éstas el Estado produce la riqueza que consume, mientras que en cualesquiera de los tributos, y por ende en la tasa, sólo consume riqueza que fue producida por otros, es decir, por las economías privadas.

La concepción de los teóricos del consumo Giampietro la resume en la siguiente forma: el fundamento (entendido como característica distintiva) de esta teoría radica en el fenómeno consumo de riqueza producido por la economía privada y aplicada a satisfacer las necesidades colectivas públicas y su noción se contempla con el carácter o naturaleza divisible que asigna a las necesidades colectivas (públicas) que con dicho consumo se

satisfacen; definiéndola, por tanto, como “aquellas contribuciones especiales que pagan los particulares cuando y en cuanto les proporcionan la satisfacción de particulares necesidades colectivas divisibles”⁸².

Criticas a la teoría del consumo.

a) Que se identifica, por su fundamento, a la tasa con los demás ingresos tributarios, ya que precisamente el fundamento constituye el elemento específico caracterizador y por consiguiente diferencial de las diversas categorías tributarias entre sí, objetándose así el principio básico sustentado por De Francisco de Gerbino⁸³.

b) Incluso atendiendo a la trayectoria histórica de la tasa, se advierte que este ingreso siempre tuvo por objeto obtener de parte del Estado la satisfacción de necesidades privadas, individuales, en lugar de públicas, colectivas, como lo sostiene De Francisci de Gerbino, aún reconociéndose que la actividad estatal tendiente a satisfacer dichas necesidades individuales, sacia simultáneamente necesidades públicas, generales⁸⁴.

c) Otra objeción que se plantea es la de caracterizar los ingresos en función de la naturaleza divisible o indivisible de las necesidades colectivas, ya que algunos autores consideran que el solo hecho de ser divisible o indivisible un tributo no define su naturaleza y, por consiguiente, no puede ser una característica que sirva para distinguir una contribución de otra.

Respecto a las criticas plateadas coincidimos en diversos de sus aspectos, ya que al igual que en la teoría del cambio plantea posturas que ya han sido superadas por la doctrina, entre otras cosas, porque considera que los demás tributos tienen la misma naturaleza tributaria que la tasa, pero pese a las criticas expuestas, concluimos: que este criterio nos ayuda o nos marca

⁸² Giampietro Borrás. Op. cit., pág. 109

⁸³ De Gerbino, pag. 4. Citado por Giampietro Borrás. Op. cit., pág. 108 y 109.

⁸⁴ Paolo Ricca Salerno, Estudio sobre la teoría de la tasa, 1928, págs. 27 y 28. Citado por Giampietro Borrás. Op. cit., pág. 110.

la pauta para poder adoptar una característica propia de este tributo, en cuanto a que por el pago de derechos el contribuyente recibe a cambio de manera directa, inmediata e individual la prestación de un servicio por parte del Estado, aun y cuando no le cause ningún beneficio.

3.- El fenómeno de distribución del coste por fines políticos.

El principal exponente de esta teoría es Tangorra, el cual, resumiendo sus apreciaciones, ve en la tasa un fenómeno de repartición del coste de los servicios especiales y privativos del Estado regulado y dirigido por fines políticos, o más precisamente aun, por fines político-sociales, cuya naturaleza no es económica, sino pública. Conceptualiza los derechos como ingresos de derecho público, ingresos coactivos, de orden legal, establecido, por ende, unilateralmente por el Estado.

Tasa e impuesto, para este autor, ostentan idéntica naturaleza y fundamento básico, un fundamento exclusivamente político social, y caracteriza la tasa por responder a servicios divisibles, que se pueden individualizar y además responden a servicios que satisfacen simultáneamente intereses privados y públicos, predominando este último interés en su realización, en donde para los servicios a los cuales corresponde tasa, el equilibrio entre la oferta y la demanda se establece de manera totalmente idéntica al que se establece cuando se trata de demanda y oferta de mercancías⁸⁵.

La crítica a esta teoría es la siguiente.

a) Que extraña del campo de la Ciencia Jurídica la fundamentación de la tasa.

Tangorra afirma que la tasa responde a una distribución del coste de los servicios estatales, llevada a cabo por fines políticos- sociales, fines que pertenecen a la política, a la economía, pero no aun derecho tributario⁸⁶.

⁸⁵ Vincenzo Tangorra, Trattato di Scienza dello Finanza, 1897 ed. 1915 pág 113 y 114, citado por Giampietro Borrás. Op. cit. pág. 111.

⁸⁶ Wagner, citado por Giampietro Borrás Op. cit., pág. 142.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

b) Que es contradictoria consigo misma.

A lo cual expresa Paolo Ricca Salerno, no se comprende cómo después de haber establecido que para los servicios de oferta divisible y demanda individual (es decir para los servicios que corresponde tasa) el equilibrio entre la oferta y la demanda se establece totalmente de forma idéntica al que se establece cuando se trate de demanda y oferta de mercancías, y sostienen que posteriormente que “ningún principio económico regula la formación de la tasa”⁸⁷.

En conclusión, la teoría expuesta tampoco puede ser adoptada como la que fundamenta la verdadera naturaleza de las tasas, por las objeciones tan certeras antes planteadas, tal como la doctrina en general ha señalado.

4.- Naturaleza tributaria.

En cuanto al criterio a tratar, podemos señalar, de entrada, que la generalidad de los estudiosos del derecho, especialmente los que fundamentan sus ideas mediante elementos netamente jurídicos, le asignan a la tasa una naturaleza tributaria, con lo cual estamos totalmente de acuerdo; ahora citaremos algunas opiniones a este respecto:

Comentaremos en primera instancia el pensamiento de Pugliese, que asigna a la tasa una naturaleza tributaria, idénticamente que el impuesto, vale decir una prestación obligatoria de derecho público. Sin que ello importe significar que los tributos son las únicas prestaciones del derecho público establecidas unilateralmente por la ley⁸⁸.

Carlos M. Giuliani Fonrouge asevera que la tasa deriva del poder tributario, esto es, tiene una naturaleza tributaria, cuya obligación emergente de aquélla surge por imperio de ley, independientemente de la voluntad de los particulares, al realizarse el presupuesto fáctico previsto. Constituye, pues,

⁸⁷ Paolo Ricca. Op. cit., pág. 32.

⁸⁸ Pugliese. Op. cit., pág. 23.

una relación obligatoria y no voluntaria o facultativa. Giuliani, cuando define los derechos, habla de la realización de una actividad por parte del Estado que afecta especialmente al obligado, puntualizando que esto no significa que la actividad estatal debe traducirse necesariamente en una "ventaja" o "beneficio" individual, sino tan sólo, que debe guardar cierta relación con el sujeto de la obligación, por cualquier circunstancia que lo vincule jurídicamente con el servicio público instituido⁸⁹.

Por otro lado, Gabriel Giampietro nos ofrece su concepto de tasa señalándola como un ingreso de naturaleza tributaria, es decir, como un tributo, y dentro de éstos como categoría específica autónoma, con naturaleza, fundamento y aristas propias. Contando con caracteres esenciales consecuencia de su naturaleza tributaria, consisten en ser ella: a) una entrada estatal de derecho público; b) coactiva en su doble aspecto (impulsora y pago); c) legal, (ex lege), es decir, establecida unilateralmente en sus diversos aspectos por el legislador; o sea, con fuente jurídica exclusivamente en la ley (material y formal). Y a esto le agrega que el fundamento jurídico de la tasa que es el principio informador que la hace legítima, consiste en la realización por parte del Estado de un servicio en consideración al contribuyente, cobrado por fines fiscales y/o extrafiscales, por mérito del cual cabe detraer la exacción colocando al contribuyente en la situación de obligado al pago de la misma⁹⁰.

Estos son unos de tantos autores que consideran la naturaleza jurídica como tributaria, esto es, los derechos tienen una naturaleza tributaria, con lo cual coincidimos indiscutiblemente, por lo tanto, es obligatoria, establecida unilateralmente por el Estado y contenida en ley, por consiguiente es de derecho público, y también aceptamos la existencia de un servicio que va encaminado o en consideración al contribuyente y como señala Fonrouge, no necesariamente el servicio debe traducirse en ventaja o beneficio, sino que tan sólo debe guardar relación con el sujeto de la obligación.

⁸⁹ Giuliani Fonrouge. Op. cit., pág. 792 a 799.

⁹⁰ Giampietro Borrás Op.cit., págs. 226 a 228.

Sujetos

En el capítulo de los impuestos se habló de los sujetos de la relación tributaria propios de esa exacción, esto es, sujeto activo y sujeto pasivo, y los comentarios o apreciaciones son perfectamente aplicables a los sujetos de los derechos, que también son sujeto activo y sujeto pasivo, pero no está por demás abundar un poco más en el tema:

Sujeto activo tributario es el exactor, el que ingresa, o sea, quien tiene derecho a ingresar el tributo; vale decir el titular del derecho crediticio de la relación jurídica por el tributo, que es tanto como decir el acreedor del mismo, el cual, es desde luego, el Estado, en sentido lato, pero referido al cuerpo o poder administrador: la administración, Nación, Estado, Provincia o Municipio, etc. según las legislaciones.

La personalidad precisa del sujeto activo tributario no tiene por qué coincidir con la de quien estableció o implantó el tributo, ni tampoco con el destinatario del mismo, si bien todos ellos se hallan comprendidos en el Estado, entendido en su acepción vasta. Y hay quien distingue de igual forma entre Estado como ente soberano del que dimana la potestad de establecer y regular impuestos; y el Estado como titular activo de la relación jurídico tributaria.

Sujeto pasivo de la tasa es quien está obligado a abonar la exacción: es decir, el contribuyente o tributante. Se trata de un elemento de la relación jurídica tributaria cuyos aspectos generales son los que se señalan por la doctrina tributaria con carácter general. Así, cabe indicar, por ejemplo, que no se requiere la capacidad civil para obligarse (capacidad de ejercicio), en general, con la tasa; y, así mismo, que existen diversa especies o categorías de sujetos pasivos, tal como los concibe la doctrina en general, los cuales se ponen de manifiesto en diversa clases o grupos específicos de tasas⁹¹.

⁹¹ 87° Juan José Perulles, *La Relación Jurídica Tributaria*, 1957, pág. 11, citado por Giampietro. Op. cit., pág. 53 y 54

Características legales de los derechos.

Toda contribución tiene una serie de elementos característicos, que se pueden llamar comunes a todo tributo, pero así como tiene elementos idénticos por su misma naturaleza tributaria, también tiene elementos propios que distinguen una exacción de otra, por lo que a continuación y en atención a su naturaleza jurídica, fundamento jurídico, principios constitucionales y demás elementos que hayan sido acogidos por la ley, presentamos las características legales referidas a los derechos.

a) El servicio que se preste debe estar referido al obligado, es decir a aquél que incurrió en la hipótesis normativa a consecuencia de lo cual se produjeron las consecuencias de derecho que trae aparejado este tributo, y reiterando lo antes apuntado, señalamos que la actividad estatal no necesariamente debe verse traducida en una ventaja o beneficio individual, sino que tan sólo debe guardar cierta relación con el sujeto de la obligación por cualquier circunstancia que lo vincule jurídicamente con el servicio público instituido.

b) El servicio debe de prestarlo la administración activa o centralizada, esto atendiendo a lo previsto por la Constitución Política de México en los artículos 31, fracción IV; 73, fracción VII y 74, fracción IV; donde en resumen se dispone que el Congreso de la Unión establecerá las contribuciones necesaria para cubrir el presupuesto de egresos, y contemplando además que los gastos que se realicen serán por conducto de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios; por lo que únicamente se justifican y son permitidos los tributos que se decretan para cubrir el presupuesto de la administración activa o centralizada.

Margáin nos comenta: si los derechos son una figura tributaria y los tributos sólo pueden establecerse por el Estado mexicano en su carácter de poder soberano, a fin de recaudar los tributos que basten a cubrir el presupuesto de su administración activa, tenemos que para que a un particular se le exija el pago de una cantidad por concepto de derechos es preciso que haya recibido un servicio a través de una Secretaría o

Departamento de Estado (si existiesen) y no por medio de organismos autárquicos o de empresas de participación estatal, en las que se ha delegado la prestación de un servicio público, por cuanto ya los ingresos que estos perciben no se destinan a cubrir los gastos públicos a que hace referencia la fracción IV del artículo 31 Constitucional⁹².

Como se puede deducir de las exposiciones vertida, ha quedado más que claro el que las empresas paraestatales, ya sean organismos descentralizados o empresas de participación estatal, no pueden prestar servicios donde el devengo requerido por la prestación de éste constituya un derecho ya que los ingresos que estas empresas perciben están destinados a sufragar sus propias necesidades.

c) El cobro debe de fundamentarse en una ley, porque como ya se ha mencionado al hablarse de los impuestos, esta característica como rasgo común de todo tributo, es derivada del principio de legalidad; y como toda contribución tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que, como ya se ha dicho, establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo cual se reafirma con lo contenido en los ya también multicitados artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de la propia Ley Fundamental, donde se dispone que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente las contribuciones que basten para cubrir el presupuesto de egresos, por lo que se concluye que el Estado, para exigir el pago de una prestación tributaria, por un servicio jurídico-administrativo, debe ser estrictamente por medio de una ley expedida por el Congreso de la Unión.

d) El pago es obligatorio. La obligatoriedad también es un carácter de todos los tributos, por consiguiente, de igual forma lo es de los derechos. Dicho principio se encuentra regulado, al igual que nuestra anterior característica, por el artículo 31, fracción IV; de la Constitución General de la República, donde se consigna la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, de la Federación, Distrito Federal, Estados y municipios.

⁹² Margain. Op. cit., págs 112 y 113.

Pero la obligación de pagar los derechos, señala Rodríguez Lobato de forma muy acertada, deriva de la realización del presupuesto previsto por la ley impositiva como hecho generador de la obligación fiscal, es decir, que el hecho de pagar proviene del hecho de haber coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación fiscal⁹³.

En este mismo sentido se pronuncia Giampietro Borrás, para el cual el hecho taxativo (generador de la tasa), consiste en un hecho o acto jurídico típico descrito objetivamente, expresa o implícitamente, por la ley (desde luego que en todos sus elementos y extremos objetivos y subjetivos), que se halla lógicamente enlazado con un servicio realizado por el Estado con miras al obligado (o sea contribuyente o tributante), que integra dicho hecho generador, cuyo advenimiento sujeta el devengo en él; establecido a quien le fue atribuible el mismo⁹⁴.

Este punto de vista es aceptado por nosotros, ya que creemos que el hecho generador de la tasa es un hecho o acto ya contenido en la ley, el cual queda enlazado al tributante en el momento en que éste incurra en el presupuesto de hecho, surgiendo como resultado todas las consecuencias que integran el mencionado hecho generador.

e) Debe ser proporcional y equitativo, estos principios que también los encontramos en el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa.

Rodríguez Lobato, de manera muy congruente, hace una aclaración a este respecto, apoyándose en criterios reconocidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el que expresa con estas palabras: este principio de justicia tributaria no consiste, según sostuvo durante algún tiempo la doctrina, en la equivalencia o igualdad entre el servicio prestado y la contraprestación que deba pagarse, sino en que lo que el particular debe pagar corresponda aproximadamente al costo del servicio prestado, esto es,

⁹³ Rodríguez Lobato. Op. cit., pág. 78.

⁹⁴ Giampietro Borrás. Op. cit., pág. 226.

debe haber una adecuada proporción entre el servicio público y la cuantía de los derechos, o dicho en otras palabras, debe haber una razonable o prudente o discreta proporcionalidad entre ambos términos. Y concluye señalando que el principio constitucional de la proporcionalidad y equidad, en materia de derechos, consiste en que éstos se fijen en proporción al costo del servicio que preste el Estado⁹⁵.

En apoyo a lo antes expuesto a continuación expondremos el criterio que la Suprema Corte de Justicia de la Nación guarda al respecto:

DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTITO DE LOS IMPUESTOS.

Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derecho han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicio de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para 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 y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.

Amparo en revisión 5238/79. Gas Licuado, S.A. 25 de enero de 1983. Unanimidad de dieciocho votos. Ponente: Alfonso López Aparicio. Secretario: José Francisco Hernández Fonseca.

Amparo en revisión 1577/94. Aída Patricia Cavazos Escobedo. 23 de mayo de 1995. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Juan N. Silva Mesa. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Careño Rivas.

Amparo en revisión 740/94. Teresa Chávez del Toro. 30 de enero de 1996. Once votos. Ponente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario Manuel de Jesús Rosales Suárez.

⁹⁵ Rodríguez Lobato. Op. cit., pág. 78.

Amparo en revisión Brigestone Firestone de México, S.A. de C.V. 21 de noviembre de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Carezo Rivas.

Amparo en revisión 1720/96. Inmobiliaria del Sur, S.A. de C.V. 21 de agosto de 1997. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Mesa. Secretario Jorge H. Benítez Pimienta.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de enero de 1998, aprobó, con el número 2/1998, la tesis jurisprudencial que antecede. Distrito Federal, a 13 de enero de 1998.

Algunos rasgos característicos de los derechos.

a) Voluntariedad o Coactividad.

Algunos autores, los menos, le dan un carácter voluntario a la tasa, entre ellos contamos a Einaudi y a Gangemí, este último sostiene que la tasa es una compensación generalmente inferior a los gastos de producción satisfechos por el particular al Estado, o a un ente público, por un servicio especial y divisible que se le presta, bajo su propia demanda, y que simultáneamente es beneficioso para el particular que lo solicita y para la misma comunidad⁹⁶.

En contraposición a este criterio, encontramos a la mayor parte de la doctrina y para ilustrarlo comentaremos el punto de vista de Emilio Margain, que va en este sentido: la provocación del servicio y el pago de sus costos son dos momentos distintos. Aceptar que el pago de los derechos es voluntario por la circunstancia de que si el particular no desea cubrir ninguna cantidad por ese concepto, le basta abstenerse de hacer uso de los servicios públicos, es crítica que también podría enderezarse al carácter de obligatoriedad que se da a los impuestos, pues si una persona no desea ser contribuyente, basta con que se abstenga de realizar los actos gravados. En

⁹⁶ Gangemí Lello, Tratado de Hacienda Pública, Editorial de Derecho Financiero Vol I, Madrid 1964, pág. 42. Citado por Gali Guillermo Pablo - Roberto M. Mordeglia - Carlos I. Albacete - Elena Fernández de la Puente - Jorge H. Damarco - Patricio A. Navarro - Agustín Torres, Manual de Finanzas Públicas. 2ª Edición Az. Editora S.A Buenos Aires. 1986. pág. 211.

el momento en que el Estado, presta un servicio particular, cuyo costo debe ser sufragado por el usuario, surge a cargo de éste la obligación de pagarlo; en ese momento el particular coincidió en la situación prevista por la ley como generadora del crédito fiscal⁹⁷.

Como se puede percibir, resulta evidente el carácter coactivo de la tasa, como lo ha expresado Margáin en el párrafo que antecedió.

Por su parte Jacinto Faya Viesca nos hace ver que la doctrina clásica de la tasa pretende hacer creer que el empleo de los servicios públicos depende de la libre voluntad del usuario, otorgándole, en consecuencia, a la tasa un carácter de contraprestación, y justificándola mediante la producción económica de un precio como pago del servicio libremente usado.

Finalmente, cabe señalar que este autor, apoyando su criterio principalmente en Pugliese, precisa: en un Estado social de derecho es inconcebible pretender que el título legal de la tasa pueda consistir en la libre voluntad del usuario, y ello en virtud de que la realidad económica y social nos demuestra el carácter eminentemente forzoso, necesario y colectivo de los servicios públicos, por lo que su aceptación o negación no va a depender, en última instancia, de la voluntad del usuario. Por estas razones la ley protege al usuario del servicio mediante la imposición de tasas en vista a las necesidades colectivas, a lo forzoso del servicio y a la realidad económica y social en que se encuentra inserto el servicio de que se va a hacer uso⁹⁸.

Como resulta evidente y atendiendo a los distintos criterio expuestos: bajo nuestro punto de vista resulta incuestionable el carácter coactivo de los derechos, por tanto, es inexistente la supuesta voluntariedad del particular atribuida a esta exacción, ya que no estamos en presencia de una relación contraprestativa, sino tributaria (ex-lege), esto es, el servicio que presta el Estado va referido al obligado, en virtud de que éste incurrió en la situación de hecho prevista por la ley, por lo cual forzosamente debe de cumplir con

⁹⁷ Margáin. Op. cit., Pág. 114.

⁹⁸ Jacinto Faya Viesca, Finanzas Públicas, Editorial Porrúa S.A. México 1981, págs. 120 y 121.

el pago del servicio y con todas las obligaciones que éste implica. Para culminar, solamente nos gustaría citar las palabras de Margain, el cual sostiene que del hecho de que el particular sea el que provoca la prestación del servicio no debemos concluir que los derechos se pagan voluntariamente⁹⁹.

b) Cuantía.

Uno de los temas referentes a los derechos que más ha sido estudiado y debatido a lo largo de la historia, es el referente a la cuantía, esto es, que criterios deben de adoptarse para determinar tal o cual cantidad a aportarse para el sostenimiento de la actividad del Estado mediante la tasa.

En atención a este tema en específico se tienen innumerables teorías o puntos de vista de las más diversas índoles pero para fines prácticos de este trabajo sólo haremos mención de aquellas que han trascendido más en el tiempo y gozan de una mayor aceptación, por lo que a continuación analizaremos uno de los estudios más completos y atinados que se han realizado sobre los principales criterios adoptados por la doctrina, el cual es sustentado por Gabriel Giampietro:

1- El primer criterio a considerarse es el del coste de producción, el cual, a su vez, se divide en dos vertientes, la del coste total y la del coste parcial

En primer lugar hablaremos del coste total, criterio sustentado y expuesto en primer término por Carlos Enrique Rau. En general, el criterio de determinación de la cuantía de la tasa, de conformidad con esta teoría, lo da el coste del servicio respectivo dispensado por el Estado. La tasa, por consecuencia, debe cubrir todo el coste de producción del mismo, pero no más de dicho coste total. Apoyando este punto de vista, Vitti de Marco concluye que “el importe total que el Estado percibe de todos sus consumidores particulares debe equivaler al importe total de todos los gastos de producción”.

⁹⁹ Margain. Op. cit., pág. 114.

Este criterio es enfocado así en la inteligencia de que el particular paga una compensación especial por el servicio prestado por el Estado en atención a éste, y la cuantía global de la tasa en ningún caso puede exceder del coste total de producción del respectivo servicio del Estado que da lugar a ella¹⁰⁰.

El criterio del coste parcial es producto del tratadista alemán Karl Von Umptembach. Esta teoría fue apoyada, entre otros autores, por Wagner, Einaudi, Bompani, Ricca Salerno, etc.

Expresa Umptembach que la fundamentación de su teoría radica en la consideración de que en las actividades desplegadas por los organismos del Estado, convergen dos diversos intereses distinguibles, a saber: por un lado, el interés indiferenciado, indistinto, general de la colectividad; y por otro lado, el interés privado, diferenciado, singular, de cada uno de los particulares.

Por lo expuesto y en atención al doble interés conexo en la actividad de Estado (público y privado), resulta injusto hacer gravitar la totalidad de la erogación únicamente sobre uno de los intereses (el privado) y lo justo sería que la carga del tributo recayera sobre ambos (interés, público y privado), que se ven inmersos en la ejecución del servicio desplegado por el Estado.

En este criterio, a su vez, existen dos vertientes contrarias entre sí. La primera, denominada la rígida y estrecha, encabezada por el mismo Umptembach, que establece la regulación de la tasa en su cuantía estrictamente y sin excepción alguna, exclusiva y únicamente por el criterio del coste parcial del servicio, el cual sustenta la imposibilidad de cubrir el coste total del servicio, más aún, ni siquiera puede sufragar una porción cuantiosa del mismo y, por consiguiente, mucho menos rebasarlo¹⁰¹.

En segundo lugar tenemos la vertiente elástica y amplia. De acuerdo con esta postura existen circunstancias extraordinarias que hacen factible la

¹⁰⁰ Carlos Enrique Rau, citado por Giampietro. Op. cit., págs. 431 y 432.

¹⁰¹ Umptembach Karl Von, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 1859, citado por Giampietro, Op. cit., págs. 433 a 435.

ayuda de algún otro criterio de determinación cuantitativa de la tasa, por tanto, el monto de la contribución puede ser superior al coste del servicio, siendo el caso cuando el Estado no quiere que se haga uso desmedido de algún servicio, o puede reducirse hasta ser la prestación del servicio gratuito, con la finalidad de que esté al alcance de las personas de bajos recursos.

Este criterio, en sus dos postulados, tanto el coste total, como el coste parcial, tiene algunas deficiencias, por lo cual esta corriente no es aceptada por la generalidad de la doctrina y de la legislación; dentro de estas críticas podemos mencionar¹⁰²:

- a) La falta de cientificidad del criterio, ya que no se encuentran elementos lógico-jurídicos que nos hagan posible, seguir un método para determinar la cuantía, es decir, los pasos a seguir para considerar posible esta postura.
- b) Al hablar de interés, público y privado no da elementos que hagan posible delimitar hasta dónde termina uno y desde donde empieza el otro.
- c) No precisa la forma de reconstituir el coste.

2- El segundo criterio, es el denominado del interés individual, donde encontramos la teoría de la ventaja en dos vertientes, a saber, la subjetiva y la objetiva:

La vertiente de la teoría de la ventaja en su aspecto subjetivo, sustentada por Fulda, escritor alemán que en sus postulados considera a la tasa como una contraprestación abonada por el particular al Estado en atención a un servicio dispensado por éste, que proporciona al contribuyente un beneficio especial y subjetivo, ventajoso para él, por lo que resulta justo que el monto de la tasa sea el equivalente a la ventaja especial de que es objeto el particular¹⁰³.

¹⁰² Giampietro. Op. cit., pág. 421 a 425.

¹⁰³ Fulda N. Handbuch Der Finanzwissenschaft, 1827, citado por De Gerbino. Op. cit.

A este criterio le son aplicables las siguientes críticas:

- a) No especifica cómo se precisa el interés privado, esto es, cómo puede ser identificado y valorado este interés privado con respecto al colectivo.
- b) La determinación de la ventaja particular es apreciable bajo muy diversos criterios y más aún cuando existen servicios que ni siquiera otorgan beneficio privado alguno, por lo cual no habría tasa que cubrir¹⁰⁴.

La vertiente de la teoría de la ventaja en su aspecto objetivo es una teoría principalmente encabezada por Ehlers y depurada por Pugliese, en la cual desechan toda consideración relacionada con ventaja privada dirigida a los particulares, ya que, de acuerdo con Pugliese sólo debe tomar en cuenta la ventaja objetiva proporcionada por el Estado a los contribuyentes, ventaja que presuntamente obtienen éstos y sólo de esta forma se puede establecer la cuantía global de la tasa. En su criterio, Pugliese señala que la ventaja objetiva constituye la causa jurídica específica de la exacción¹⁰⁵.

Este criterio no está exento de críticas, las que ahora señalamos:

- a) Resulta inadecuada, ya que no se aportan cuáles son los medios que usará el Estado para hacer la medición de la ventaja objetiva; no existe un sistema estructurado que nos pueda dar un resultado real, ni podrá existirlo, ya que nunca van a existir medios idóneos que demuestren la mayor o menor de ventaja objetiva obtenida, por ser imposible medirse ésta.
- b) Inconsistencia del soporte fundamental, ya que como se ha mencionado, la ventaja recibida no constituye el elemento característico y fundamental de la tasa, ya que en ocasiones ni siquiera existe, y no por eso va dejar de denominarse como tal y a pasar a ser otro tributo¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Giampietro. Op. cit., pág. 453.

¹⁰⁵ Ehlers Otto, Die Stelluns der Gebuhr im Abyabensystem, citado por Giampietro. Op. cit., pág. 455

¹⁰⁶ Giampietro. Op. cit., págs. 455 y 456.

3- Criterio de la capacidad contributiva. Esta corriente es una de las últimas en aparecer, pero que poco a poco fue tomando fuerza, hasta ser considerada como una de las más afortunadas para determinar el monto de los derechos. Dentro de sus principales exponentes se encuentra Sainz de Bujanda, quien dentro de sus postulados sostiene que las tasas son una prestación tributaria, por lo cual tienen que ser emanadas de ley, en vista de lo cual resulta evidente el que no se trata de un fenómeno de cambio, sino de la prestación de un servicio público por parte del Estado en consideración del contribuyente, y de aquí se desprende el que este tributo, como cualquier otro, esté supeditado a la justicia distributiva., Sainz de Bujanda está en contra de un exceso de gravamen, esto es cuando supera el costo del servicio prestado, y por otro lado cree conveniente el que algunos contribuyentes paguen menos e inclusive no paguen nada cuando su capacidad económica sea mínima¹⁰⁷.

En la actualidad, algunas naciones, por medio de sus órganos judiciales, han tenido cierto apego con esta doctrina, tal es el caso, como comenta Giuliani Forouge en su ya citada obra Régimen Tributario Argentino, el de la Corte Suprema de la Argentina, al decir ésta que: “no se considera injusto y se ha tenido mas bien como equitativo y aceptable, que para fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no solo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos, representada por el valor del inmueble o de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una cantidad menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de este modo el costo total del servicio público¹⁰⁸”.

A esta postura se le formulan las siguientes criticas:

a) La enorme dificultad para poder percibir la capacidad contributiva en ciertas tasas, e inclusive la imposibilidad de hacerse en muchas otras, por lo

¹⁰⁷ Sainz de Bujanda. Citado por Gali Guillermo Pablo - Roberto M. Mordegliá - Carlos I. Albacete - Elena Fernández de la Puente - Jorge H. Damarco - Patricio A. Navarro - Agustín Torres. Op. cit., págs. 217 y 218.

¹⁰⁸ C.S.N. 16 de mayo 1956 “Banco de la Nación Argentina” Fallos, 234 y 663, citado por Giuliani Forouge. Op.cit., pág. 806

que este criterio no sería aplicable a todas las tasas y, en consecuencia, no sería una forma objetiva y generalizada esta postura.

b) Giuliani Fonrouge piensa que si se toma la capacidad tributaria como criterio de medida, se recurre a un concepto impreciso, y por cierto metajurídico, muy propicio para cualquier arbitrariedad¹⁰⁹.

c) Por último, creemos que no siempre una manifestación de capacidad económica es real, ya que muchas veces es tan sólo un espejismo que no se ve traducido en la verdadera economía del particular, por lo tanto sería injusta cualquier apreciación de ésta, para fijar el monto de la contribución.

4- Por último mencionaremos la postura a la que podemos denominar la teoría de la prudente o razonable proporcionalidad con el servicio público prestado.

Sergio Francisco de la Garza nos comenta que es verdad que la proporcionalidad y equidad de los derechos no ese la misma que la proporcionalidad y equidad de los impuestos, y que no es exacto que la proporcionalidad y equidad de aquellos consista, precisamente, en igualdad o equivalencia entre el costo del servicio prestado a cada particular y la cantidad que se paga por él, y por ello se habla de que el particular debe pagar por éstos lo que corresponde aproximadamente al costo del servicio prestado, por tanto, debe haber una adecuada proporción entre el servicio público y la cuantía del derecho, una razonable o prudente o discreta proporcionalidad entre ambos términos¹¹⁰.

Por su parte, Giuliani Fonrouge dice que deben existir ciertas circunstancias para la determinación de la cuantía de la tasa. En primer lugar, que exista un servicio organizado con finalidades de interés colectivo, aunque no sea prestado en beneficio del obligado; segundo, que la tasa no sea confiscatoria; y finalmente, que guarde discreta y razonable proporción con la actividad desarrollada¹¹¹.

¹⁰⁹ Op. cit., pág. 808.

¹¹⁰ De la Garza. Op. cit., págs. 337 y 338.

¹¹¹ Giuliani Fonrouge. Op. cit. pág. 804.

Por último, Rodríguez Lobato, en cuanto a la proporcionalidad y equidad señala lo siguiente: tratándose de los derechos, como ya ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México, este principio de justicia tributaria no consiste, según sostuvo durante algún tiempo la doctrina, en la equivalencia o igualdad entre el servicio prestado y la contraprestación que debe pagarse, sino que debe haber una adecuada proporción entre el servicio público y la cuantía de los derechos, o dicho en otras palabras, “debe haber una razonable o prudente o discreta proporcionalidad entre ambos términos”¹¹².

Estas fueron algunas de las posturas más interesantes y reconocidas en el ámbito jurídico y como podemos apreciar a últimas fechas, la doctrina, auxiliada por los órganos facultados para emitir criterios jurisprudenciales, se ha enfocado más a tratar de fundamentar la legítima cuantía de los derechos con apoyo en los principios tributarios, y esencialmente en el de proporcionalidad y equidad, dejando a un lado aquellos criterios hacendistas o metajurídicos, que muchas veces se prestan más a confusión que a brindar un verdadero criterio que de una solución del problema o por lo menos acercarse a ésta, por lo que nosotros coincidimos con el último criterio formulado, el denominado de la prudente o razonable proporcionalidad con el servicio público prestado, ya que tiene una naturaleza de tipo jurídico y no así la gran mayoría de las expuestas y existentes en general. Pese a que apoyamos la teoría antes mencionada, la misma no ha quedado exenta de algunos cuestionamientos, como son:

a) ¿Qué debe entenderse por razonable o prudente o discreta proporcionalidad? puesto que son términos que por su naturaleza no tiene una definición precisa, esto es que no de lugar a dudas¹¹³.

b) Que esta referida proporcionalidad y equidad de los derechos, debido a la dificultad que existe para su comprensión, da lugar a una deficiente función legislativa que se ha tenido que ver corregida por los órganos

¹¹² Rodríguez Lobato. Op. cit., pág. 78

¹¹³ Giuliani Fonrouge. Op. cit., pág. 804.

jurisdiccionales, y concretamente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por lo que es necesario mejorar nuestra cultura tributaria, así como tratar de homologar criterios con la finalidad de poder precisar la forma de interpretarse esta proporcionalidad y equidad, con auxilio de la doctrina y de los fallos jurisprudenciales.

Podemos concluir que la mayor o menor cuantía de la tasa, no cambia la naturaleza tributaria del devengo, necesariamente, claro está, tiene ciertos límites, pero derivados de su propia esencia y más aún, límites ya establecidos constitucionalmente, relativos a todos los tributos, pero con ciertos rasgos propios de la tasa, por lo que criticamos a aquellos que consideran que la tasa deja de ser tal para pasar a ser impuesto cuando su monto es mayor al costo del servicio prestado ya que esta exacción, como los impuestos, en ocasiones siguen ciertos fines extrafiscales, de control social, etc., y no por eso va a cambiar su naturaleza de tasa a otro tributo, simplemente se ajusta a ciertas circunstancias. Lo anterior no quiere decir que lo apoyemos, pero insistimos, no por eso va a cambiar su naturaleza, y en todo caso lo que debería de ocurrir es que el órgano jurisdiccional haga valer la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los derechos, para que así mediante la emisión de sus criterios jurisprudenciales, se consigan hacer valer los principios constitucionales rectores de los derechos, y el monto pagado por la prestación de un servicio sea proporcional y equitativo tal y como esta consagrado en nuestra Constitución Federal.

c) Ventaja especial privada

Existe un gran número de autores que apoyan la teoría de la ventaja especial privada, principalmente del siglo pasado y principios de éste; basta tan sólo mencionar algunos de ellos, Luigi Cossa, Grizzioti, Baleeiro, Ahumada, Andreozzi, Pugliese, Bielsa, Gangemi etc. Dentro de los ya mencionados podemos mencionar algunas ideas adoptadas por ellos.

Para Guillermo Ahumada la causa jurídica de la tasa es siempre una ventaja particular que el individuo obtiene del servicio prestado por el Estado, ventaja que en muchos casos puede obtenerse gratuitamente¹¹⁴.

Por su parte Baleeiro define la tasa como “la contraprestación de un servicio, o de un beneficio hecho, o costado por el Estado a favor de quien paga¹¹⁵”.

Finalmente, Pugliese señala que la causa jurídica que legitima a la tasa es la ventaja particular que otorga al contribuyente una prestación específica a favor del Estado, o de un ente público, o una facultad particular que se le confiere específicamente: ventaja particular que persigue y obtiene el contribuyente, forzando a la administración pública a efectuar una actividad dada o a soportar un gasto dado¹¹⁶.

Como podemos percibir, es evidente el apego que tienen los autores antes mencionados por la ventaja especial privada, pero en contraposición a éstos, existe también un gran número de teóricos que rechazan tajantemente la existencia de una ventaja especial, con lo cual nosotros coincidimos plenamente, como ya lo manifestamos a lo largo de este trabajo. Llegamos a tal reflexión debido a que en ocasiones el Estado presta servicios en los cuales no se denota existencia de beneficio alguno, y ya no digamos mínimo, sino es inexistente, e inclusive en determinadas circunstancias el pago de estas tasas puede ser molesto y más aun, perjudicial, además de que encontramos otro tipo de derechos que aparentemente brindan un beneficio, pero que cuando se analiza bien éste tan sólo es ilusorio, puesto que no existe¹¹⁷.

¹¹⁴ Guillermo Ahumada, Tratado de Finanzas Públicas Volumen I, Editorial Assandri, Córdoba-RA 1948, pág. 188.

¹¹⁵ Baleeiro Aliomar, Taxa, Conceto na doutrina Nacional e na estrangeira, citado por Pablo Gali. Op. cit. pág. 212

¹¹⁶ Pugliese. Op. cit. pág. 23.

¹¹⁷ Shall Allgemeine, Steverlehre, pág. 370, citado por Giampietro. Op. cit. pág. 166.

Shall nos dice, criticando el supuesto beneficio que existe, que se hacen pagar tasas también en ocasiones en las cuales los órganos del Estado despliegan su actividad contra el interés económico de aquellos a quienes se les impone, como acontece, por ejemplo, en los juicios penales, y también civiles, cuando se ponen los gastos a cargo del que pierde.

Comenta Giannini que en lo tocante a la ventaja, existen casos en los que sólo es aparente, por basarse en una situación artificiosa, como ocurre cuando el Estado señala un límite a la actividad del particular y después establece que éste debe pagar una cantidad para obtener el beneficio de la remoción de esa traba, como ejemplo tenemos el caso de las licencias para conducir, donde primero el Estado establece la prohibición de conducir, y posteriormente señala que ésta se puede remover si se obtiene la correspondiente licencia, por lo que es notorio el ilusorio beneficio que se obtiene¹¹⁸.

Terminaremos expresando las palabras de Giuliani Fonrouge, ya tan reiteradamente expresadas, pero debido a lo ilustrativas que resultan para el tema las volvemos a apuntar. La actividad estatal no debe traducirse necesariamente en una ventaja o beneficio individual, sino tan sólo que debe guardar cierta relación con el sujeto de la obligación, por cualquier circunstancia que lo vincule jurídicamente con el servicio público instituido.

Ahora bien, podemos concluir en base a todo lo apuntado, que no es necesario que el particular se vea beneficiado, ya que, como acontece realmente, habrá ocasiones en que se verá perjudicado, molestado o supuestamente beneficiado. En consecuencia para nosotros esta ventaja especial privada no constituye un elemento característico de los derechos, ya que como ha quedado demostrado no, todos cumplen con este supuesto y por el contrario pueden ser contrarios a él; por lo tanto, lo desechamos como elemento esencial o propio de los derechos.

¹¹⁸ Giannini Achile Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, traducción y estudios preliminares por, Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, pág. 51.

d) Divisibilidad e Individualización.

A continuación abordaremos el tema de la divisibilidad e individualización, el cual ha sido estudiado a lo largo de la historia, teniendo una gran aceptación como elemento característico de los derechos; prácticamente la totalidad de los estudiosos del tema coinciden en darlo como irrefutable.

La concepción de la individualización y divisibilidad es entendida por todos en los mismos términos que mencionamos ahora: son divisibles aquellos servicios susceptibles de fraccionarse en prestaciones individualmente determinadas¹¹⁹ o que son dispensados a individuos singulares.

Esta divisibilidad va en contraposición de la indivisibilidad característica a los impuestos, lo cual es debido al carácter colectivo que tiene este tributo y por lo cual no es susceptible de ser determinable de manera individual. Dentro de los que propugnan por esta doctrina podemos mencionar algunos puntos de vista.

Pablo Gali afirma que las tasa corresponden a la prestación de servicios divisibles, en tanto que el impuesto a servicios indivisibles. Lo cual, según él, no quiere decir que es válida la afirmación inversa: que a todo servicio divisible corresponde una tasa, esto en razón de que en la medida que el total de la tasa no cubra el total del servicio prestado, éste deberá ser sufragado por el impuesto¹²⁰.

Por su parte, de la Garza considera que en las tasas es indispensable que se trate de servicios divisibles, individualizables, conmesurables, o “uti singuli”, ya que en esta clase de servicios el aprovechamiento puede ser medido. Por el contrario, en los servicios indivisibles generales, inconmesurables, o “uti universi”, el aprovechamiento que tiene cada particular no puede ser medido¹²¹.

¹¹⁹ Bompani Vito, Lezioni. Citado por Giampietro Op.cit., pág. 168.

¹²⁰ Pablo Gali. Op. cit., pág. 210.

¹²¹ De la Garza Op. Cit., Pág. 332.

Para Gianini, la tasa constituye una prestación debida por el desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente al obligado, lo que sólo puede comprobarse en los servicios que se consideran divisibles, en la ordenación administrativa del ente¹²².

Estos son solo algunos criterios que recogimos del innumerable grupo de escritores que apoyan esta postura, los cuales, como vemos, le dan un carácter individual y divisible a la tasa, lo que surge necesariamente por las características netamente del tributo. Y también coinciden en que los derechos satisfacen necesidades colectivas, de interés general pero que son derivadas, de la satisfacción de un servicio prestado a una persona individualmente determinable, por un servicio fraccionable.

Un número muy reducido de tratadistas disienten de los caracteres antes mencionados, como propios de los derechos, los cuáles han elaborado una serie de objeciones que, de acuerdo con ellos, da como resultado la inaplicabilidad de la divisibilidad e individualización como elementos característicos de los derechos. Dentro de las principales críticas podemos mencionar las siguientes:

a) Las características que se mencionan no son inherentes solamente a las tasas, ya que también son propias de los precios, ya que éstos también satisfacen necesidades individuales y divisibles, por tanto, es falso y mal se haría en señalar a estos elementos como exclusivos de las tasas¹²³.

b) Que el impuesto en múltiples ocasiones, ya sea por razones políticas o sociales, puede responder a las características de individualidad y divisibilidad, pero a pesar de reunir estas condiciones da lugar a impuestos y no a tasa. Y que no por el sólo hecho de contener los elementos mencionados va a dejar de ser un impuesto, por lo que se concluye que existen servicios y necesidades con los caracteres mencionados que son percibidos por impuestos y no por derechos¹²⁴.

¹²² Giannini A.D. Op. cit., pág. 9.

¹²³ Giampietro. Op. cit., pág. 169.

¹²⁴ Eduardo García de Enterrí, citado por Faya Viesca. Op. cit., págs 117 y 118

Valdés Costa opina que, coincidentemente, “los servicios divisibles pueden ser financiados con tasas o precios o impuestos según el arbitrio del legislador¹²⁵”.

Para Bertolino, lo que sucede, en la realidad, es que no hay una condición absoluta de dicho género que imponga que algunos servicios deban mantenerse diferenciados de los otros, ni un fundamento que justifique dicha discriminación, ya que la historia nos ha enseñado que los impuestos han sustituido a las tasas y viceversa y que institutos tributarios distintos en los diversos países han sido creados para subvenir los mismos servicios públicos. Por lo tanto, se concluye que la pretendida indivisibilidad de algunos de los servicios, admitiendo por hipótesis que exista, no puede ser un fundamento objetivo del cual arrancar para la discriminación del impuesto de los demás tributos¹²⁶.

c) También se critica esta concepción indicando algunos autores que, de hecho todos los servicios son divisibles, atendiendo al criterio de la individualización de su utilidad¹²⁷.

d) Por último, Giampietro Borrás objeta este criterio ya que, según él, la tasa no responde sólo a necesidades y servicios indivisibles (suponiendo que pueda partirse de dicha discriminación de necesidades y servicios como sustancial). Y ejemplifica su afirmación con la administración de justicia, en lo contencioso civil, que da lugar a las tasas llamadas judiciales, lo que permite arribar a esta afirmación. Y a que el proceso judicial debe ser considerado como unidad (el juicio es uno y único). Como evidentemente se puede ver, las sentencias que constituyen el acto de derecho público mediante el cual se concreta definitivamente el servicio de justicia, son siempre e indefectiblemente conjuntas para todos los litigantes que intervienen en el juicio de que se trate, y lo son, por cuanto, como es

¹²⁵ Ramón Valdés Costas, *Las Tasas*, en revista de Economía, 1950, pág. 543.

¹²⁶ Alberto Bertolino, *La figura*. Citado por Giampietro. Op. cit., págs. 170 y 171.

¹²⁷ Faya Viesca. Op. cit. pág. 118 y Giampietro. Op. cit., pág. 171.

evidente, no se dicta sentencia para uno solo de los contendientes, sino para todos ellos conjuntamente¹²⁸.

Hemos planteado primero el criterio mayoritario referente a la divisibilidad e individualización como elemento característico de las tasas, seguido de aquellos doctrinarios que no coinciden con tal afirmación, por las razones ya expuestas, y sólo resta manifestar nuestro punto de vista, el que a continuación presentamos.

Por nuestra parte concluimos que las características en estudio sí pueden tomarse como propias de los derechos, en atención a lo siguiente:

Primero, ya que el servicio prestado por el Estado va referido al particular de forma directa, concreta, fácilmente determinable en su alcance, pero esta prestación no necesariamente debe verse traducida en un beneficio para el causante, por las razones expuestas en su momento, esto es no coincidimos con los autores que supeditan necesariamente el pago de la tasa a la obtención de un beneficio, ya que basta que esta prestación vaya referida al obligado.

Segundo, el hecho de que los mencionados caracteres se vean también contenidos en los precios no es impedimento para que se adopten por los derechos, ya que éstos son tan sólo uno de los rasgos característicos de las tasas, que, a su vez, contemplan otros elementos que nos permiten distinguir claramente entre una y otra figura, como lo veremos más adelante en el capítulo respectivo; por lo cual nosotros no tenemos inconveniente alguno para aceptar a la divisibilidad e individualización como elementos de los derechos.

Tercero, en lo tocante a que los impuestos en ocasiones muy aisladas pueden poseer los elementos aludidos, no impide el que las tasas los contemplen como suyos, ya que si lo primero ocurre, es atribuible a que en ocasiones el Estado persigue algunos fines extrafiscales, e inclusive puede deberse a que el legislador no sabe distinguir exactamente en qué casos se tienen que recaudar impuestos y en cuales derechos.

¹²⁸ Giampietro. Op. cit., pág. 174.

Cuarto, en atención a la excepción planteada por Giampietro Borrás enfocada a las tasas judiciales, se puede apuntar, en contravención a lo que señala, que la tasa de cada parte responde a la justicia que a ella se imparte, esto en consideración a quién tenga y compruebe los extremos de su acción. Y aun cuando no se acepte esta crítica, que sería mucho conceder, un caso aislado, excepcional, no puede cambiar todo un criterio ya que entonces toda contribución sería criticable irremediabilmente.

Quinto y último, y en atención a la justicia tributaria, resulta lógico y pertinente que aquellos que se ven envueltos en la prestación de un servicio, que particularmente recae sobre su persona, sean los que soporten este tributo atendiendo a la proporcionalidad y equidad del mismo.

e) Destino de los fondos.

Como se puede intuir, el destino de los ingresos obtenido en materia de derechos debe ser el servicio público correspondiente.

En México, la Constitución Federal, en su artículo 31, fracción IV establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público. Y por su parte, la Ley Federal de Derechos contempla todas aquellas contribuciones consideradas dentro de este tipo de tributos, pero no hace referencia de forma específica al empleo que se debe hacer del monto que se recaude por este concepto, como sí lo hacen otros códigos, como lo contempla, según menciona Pablo Galli, el modelo de Código Tributario Argentino que establece en el artículo 16, luego de definir la tasa, que “su producto no debe de tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación”¹²⁹.

Por su parte, de la Garza comenta que como cualquier otra contribución o tributo, el Art. 31 fracción IV, de la Constitución, exige que el rendimiento de los derechos se destine a la satisfacción de los gastos públicos. Sin embargo, nuestro Código Fiscal Federal no lo expresa, ni mucho menos como lo hace el Código Tributario de Uruguay, el cual determina que el

¹²⁹ Pablo Galli. Op. cit., pág. 213.

producto de la tasa no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente”.

Continúa comentando que el informe de la Comisión Redactora del referido código expresa que “se considera como elemento esencial del concepto de tasa, que su producto se destine a la necesidad del servicio público correspondiente. Con esta solución no se persigue buscar una limitación de la tasa al coste del servicio y mucho menos al coste actual de los mismos, pero sí evitar que el producto de ellas tenga un destino ajeno a la actividad estatal que constituye la única causa jurídica de la obligación... El destino tiene que ser necesariamente la financiación del servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación. Si la razón que sirve de fundamento jurídico a la tasa es la prestación de un servicio estatal, es menester que el producto tenga como único destino el servicio mismo, entendido éste en términos amplios.

“No se trata de una adecuación al “costo”, que es un concepto de medición de las tasas, que ha sido desechado, sino de una limitación en cuanto al destino de los fondos que se recauden para evitar que las tasas se transformen en impuestos disimulados”¹³⁰.

De lo expuesto anteriormente y del estudio que hemos venido realizando resulta más que evidente señalar, que lo que se recaude en materia de derechos, tiene que ser destinado a sufragar el servicio público que origina este devengo y que la cantidad recaudada, no tiene como finalidad la de cubrir todo el coste del servicio, sino tan solo, debe de guardar una prudente o razonable proporcionalidad con el servicio público prestado.

Servicios que deben sufragarse con los derechos.

El establecer qué servicios deben pagarse con estos tributos resultaría una labor muy difícil e imprecisa, por lo que diversos autores entre los que encontramos a Ortega, citado por Emilio Margain, y a Rodríguez Lobato,

¹³⁰ Código Tributario de la R.O. del Uruguay, concordado y comentado por Ramón Valdés Costa, págs. 170 y 171, citado por de la Garza. Op. cit., págs. 336 y 337.

en apoyo de éste último, han coincidido en que resulta más sencillo precisar aquellos servicios que por sus características o la función que realizan no es conveniente que el Estado exija el pago de derechos. Y como dice Rodríguez Lobato de la eliminación de éstos obtendremos los servicios por los que sí es aconsejable el cobro del tributo. Nosotros coincidimos con estos autores y su postura, la cual a continuación comentamos.

Para estos estudiosos existen dos casos en los cuales no es aconsejable el pago de derechos:

Primero tenemos aquellos en los cuales el pago del gravamen por el servicio prestado resulta un estorbo para la finalidad buscada por el Estado con la prestación del mismo, el ejemplo más citado es el del servicio de justicia, porque aun cuando la cantidad que se exigiese fuese mínima o simbólica en comparación con el costo real del servicio prestado, terminaría siendo un estorbo para la consecución del bien común que busca el Estado con la prestación del servicio. Otro ejemplo que nos ofrecen es el de la impartición de la enseñanza básica, que por más baja que sea la cuota que se exija resultaría contraproducente para alcanzar los fines perseguidos por el Estado.

En segundo lugar tampoco es pertinente que se obligue al pago de tasas cuando el servicio sea exigido por una prestación forzosa o casi forzosa consecuencia del cumplimiento de una obligación pública. El ejemplo que nos plantean lo refleja claramente la obligación de inscribirse en el padrón electoral. En este caso se debe acudir a solicitar el servicio de registro, pero ello se hace en cumplimiento a la obligación que impone la propia Constitución, ya que si el Estado pretendiese exigir que el servicio fuese soportado por los particulares originaría severas críticas, ya que sería un servicio en el que éstos no tendrían ningún interés en solicitar.¹³¹

La excepción al caso antes expuesto se encuentra cuando se solicita la prestación de un servicio como cumplimiento de una obligación pública, relacionada con el ejercicio de actividades lucrativas. Tal es el caso, de el registro de títulos profesionales, ante la Dirección de Profesiones, lo que se

¹³¹ Margain. Op. cit., págs. 116 y 118.

deriva del artículo 3° Constitucional y su ley reglamentaria, que señala los requisitos para el ejercicio de una profesión. En este caso se cumple con una obligación impuesta por el Estado, pero como resultado y en cumplimiento de la misma, vamos a experimentar un beneficio económico por el ejercicio de nuestra profesión, por lo cual resulta que justo que el Estado exija por el servicio el equivalente a su costo¹³².

Clasificación.

Existen diversas clasificaciones referentes a las tasas y a continuación pasaremos a enunciar algunas de las más interesantes y reconocidas:

En primer lugar pasaremos a mencionar la clasificación elaborada por Ramón Valdés Costa, reconocido tratadista uruguayo, quien divide en seis categorías al referido tributo¹³³.

I
Tasas por la
concesión de documentos
Probatorios

-Testimonios y certificado de registros públicos (estado civil, hipotecas, inhibiciones). Su expedición

-Autenticaciones y legalizaciones.

II
Tasas por
controles o inspecciones
oficiales obligatorias

- Comprende las tasas que se adeudan por controles o inspecciones que el Estado realiza sobre aquellos hechos o situaciones en los que a su juicio está comprometido el interés público, como por ejemplo, en materia de sanidad, higiene, pesas y medidas, seguridad de las construcciones etc.

¹³² Rodríguez Lobato. Op. cit., págs. 79 y 80.

¹³³ Valdés Costa. Op. cit., págs. 675 a 678.

III
Tasas por
otorgamiento de
autorizaciones y concesiones

- Comprende las autorizaciones relativas "a la instalación y funcionamiento de ciertos establecimientos comerciales como las farmacias y los bancos".
- Las importaciones y exportaciones. Permisos de edificación, conducción de vehículos, espectáculos públicos rifas, caza y pesca etc.

IV
Tasa por
inscripción en registros
públicos

- _ Hechos o actos relativos al:
- estado civil de las personas.
 - la capacidad de las mismas.
 - la situación económica de ellas.
 - Hechos o actos relativos a ciertos bienes (ejemplo inmuebles, registro de la propiedad raíz).

V
Tasa por
actuaciones judiciales
y administrativas

- Jurisdiccional: excepto actuaciones ante empresas
- Administrativas. públicas comerciales o industriales

VI
Tasa por
otorgamiento de privilegios
o protecciones jurídicas
especiales

Terminaremos con el esquema que elabora Gabriel Giampietro Borrás, el cual señala que se trata de un mero agrupamiento sin referencia especial a ningún Derecho Positivo singular, conteniendo las tasas más representativas de las diversas legislaciones existentes en el siglo XX¹³⁵.

I) – Por servicios de justicia. (Tasas jurisdiccionales).

1º) – Jurisdicción contenciosa civil.

2º) – Jurisdicción penal.

II) – Por servicios de administración. (Tasas administrativas).

A) – Concernientes a la vida física personal.

1º) – Por remoción de límites prohibitivos.

2º) – Por acreditación (solemnidad o prueba) de actos y expedición de comprobantes y documentos correspondientes.

1) – De actos concernientes al estado civil.

2) – De contratos y actos jurídicos privados.

3) – De la propiedad.

4) – De la personería jurídica.

5) – De actos concernientes a otros aspectos.

3º) – Por otorgamiento de atributos personales, de especiales derechos y de exenciones.

1) – De títulos caballeriles y nobiliarios.

2) – De privilegios y privanzas.

3) – De dispensas.

4) – De exenciones y privilegios.

4º) – Por gestiones y actuaciones ante y de cualquiera órganos públicos.

1) – Por gestiones ante entes públicos.

2) – Por actos de jurisdicción voluntaria.

3) – Por actos en general del Estado.

¹³⁵ Giampietro. Op. cit., págs. 544 y 545.

B) – Concernientes a la vida intelectual.

1º) – Tasas escolásticas.

1) – Por matrículas (curso y examen).

2) – Por expedición de títulos, etc.

2º) – Tasas pre-escolásticas.

1) – Por acceso a lugares en general.

2) – Por acceso a lugares religiosos.

C) – Concernientes a la vida colectiva.

1º) – Por contralores atingentes a la vida colectiva.

1) – Inspecciones de salubridad.

2) – Vigilancia de seguridad.

3) – Verificación de veracidad.

2º) – Por prestaciones concernientes a la vida colectiva.

1) – Actos de sanidad.

2) – Actos de iluminación.

3) – Actos de transporte.

4) – Actos de comunicación de pensamiento.

3º) – Por amonedación.

Capítulo IV

DISTINCIÓN ENTRE DERECHOS E IMPUESTOS

El cambio y la contraprestación.

Este distinguo es uno de los primeros que se elaboraron en la historia del derecho tributario, por lo cual resulta oportuno citarlo, aun y cuando al hablar de la naturaleza jurídica de los derechos, lo estudiamos y no resulto ser muy afortunado, pero, en atención a ser considerado como una de las teorías precursoras en el estudio de la delimitación de este par de tributos, pasamos a comentarlo.

Como ya apuntamos, esta concepción se reduce a decir que la formación de la tasa se deriva y encuentra su fundamento en un fenómeno económico, en el cual concurren el Estado y el contribuyente, el primero para la prestación de un servicio especial que repercute en el contribuyente, y este último pagando la justa retribución económica por la prestación del servicio, que da como resultado la contraprestación efectuada por el particular al ente soberano. Y a falta de la contraprestación entre Estado y contribuyente, también hay una ausencia de obligación de pago, es decir, no nace ninguna tasa.

Por otro lado, el impuesto, de acuerdo con este criterio no tiene ese fundamento de cambio o contraprestación.

Esto es por un lado esta concepción distingue a la tasa de los impuestos porque mientras que la primera resulta del cambio o contraprestación que realiza el Estado por dispensar un servicio que causa ventajas especiales al contribuyente, esto por un lado, y por el otro lo constituye el pago de la cantidad por mérito del servicio que le brinda el Estado, o sea, la relación de cambio o contraprestación lo constituye el servicio por un lado y la tasa por el otro; y el impuesto es un pago que no implica ningún cambio de prestación entre los sujetos de la relación tributaria, ni se justifica ni obedece a servicio especial alguno, y esto aunado a diversos criterios que precisan que los impuestos no tienen necesariamente alguna justificación, otros señalan que el impuesto se justifica por la necesidad que tiene el Estado para poder desarrollar sus actividades propias en beneficio de la

sociedad o como en México señalan diversos autores por la obligación que establece la Constitución Federal de contribuir a los gastos públicos¹³⁶.

Mencionaremos brevemente las críticas que son aplicables a este criterio y que ya expusimos en el capítulo anterior más ampliamente:

a) Que el cambio no es ni fundamento ni elemento constitucional de la tasa; y, por lo tanto, no siéndolo, carece de aptitud, precisamente por ello, para delimitarle de ingreso alguno.

b) Que en el fenómeno del cambio en su sentido latísimo, hallaría su fundamento no solamente en la tasa, sino también los impuestos y los precios, por cuanto, en último análisis, es inconcebible e inadmisibile la existencia de prestación alguna al Estado que no tenga en su propio origen una contraprestación o contrapartida.

c) Esta teoría no define ni precisa claramente la noción de cambio como caracter fundamental de la tasa, ni sus términos con los que se manifiesta, ni las relaciones que preceden o subsiguen, ni tampoco ofrecen un criterio de determinación de la cuantía, etc,

d) Es impropio hablar de un cambio entre Estado y contribuyente ya que como ha quedado claro, ambos son tributos y como tales son obligatorios por lo que no existe una relación bilateral, de contraprestación, sino un acto emanado del Estado por ministerio de ley.

Pese a las críticas expuestas, concluimos: que este criterio nos ayuda a diferenciar una contribución de otra, en cuanto a que por el pago de derechos el contribuyente recibe a cambio de manera directa, inmediata e individual la prestación de un servicio por parte del Estado, aun y cuando no le cause ningún beneficio, en tanto que en el impuesto no hay una contraprestación especial directa o inmediata.

¹³⁶ Véase el Capítulo III punto 3.

Ventaja del servicio.

Existen un gran número de autores que consideran la ventaja del servicio como elemento capaz para distinguir las tasas de los impuestos.

Anteriormente comentamos diversos criterios elaborados por algunos escritores, los cuáles manifiestan su apoyo a considerar la ventaja particular propia de los derechos y de la cual carecen los impuestos, tema del cual abundaremos aun más en seguida.

Este criterio considera que la tasa proporciona una ventaja privada otorgada en atención a el pago que realiza el contribuyente que va encaminado a cubrir el costo del servicio prestado por el Estado, servicio que beneficia exclusivamente al particular y por lo cual resulta ventajoso para él. Mientras que los impuestos son una contribución que no conlleva ningún beneficio particular identificable, esto es, se proporciona a toda la sociedad sin distinción alguna.

Estos son los razonamientos que emplean en general aquellos que apoyan la postura en comento, por las razones que en el capítulo respectivo ya comentamos y que ahora resumimos brevemente.

a) Existen múltiples ocasiones en las cuales el Estado proporciona servicios en los que no existe beneficio alguno o este beneficio es mínimo y casi imperceptible e inclusive se pagan tasas por servicios que resultan molestos o perjudiciales, además de aquellos servicios que solo producen un beneficio ilusorio ya que en realidad no existe.

b) Cabe reiterar que el servicio prestado por el Estado en materia de derechos no necesariamente debe producir una ventaja especial particular o privada, sino que tan sólo basta que exista cierta relación entre el particular y el servicio instituido¹³⁷.

¹³⁷ Véase el Capítulo III punto 6 inciso c).

En conclusión desechamos el criterio de la ventaja del servicio por no producirse siempre esta supuesta constante y por ende, no puede ser una característica propia de los derechos y, en consecuencia, resultaría impreciso emplearlo para distinguirlo de los impuestos.

Por el tipo de necesidades que satisfacen.

De acuerdo con la mayoría de los autores es factible hacer una distinción entre derechos e impuestos, atendiendo al tipo de necesidades que se satisfacen, que pueden ser: individuales y divisibles, atributos que se la adjudican a las tasas y por otro lado, el impuesto, que cubre necesidades generales y, por lo tanto, indivisibles, y así concluyen que los derechos son individuales y divisibles y los impuestos generales e indivisibles.

Giampietro Borrás nos ilustra exponiendo que el distingo inicial se formulaba solamente en atención a la naturaleza individual o colectiva de la necesidad respectiva, y una ulterior corriente doctrinaria especificó a un más la índole de las necesidades a cuya satisfacción daban lugar dichos ingresos, agregando a la naturaleza individual el carácter de divisible de las necesidades a la que corresponde la tasa, y de indivisible que corresponde al impuesto; distinguiéndose, así, estos tributos en función de ambos: por lo que termina diciendo individualidad y divisibilidad han sido hermanadas y sólo por excepción se desconecta una de otra¹³⁸.

Posteriormente surge una nueva corriente que se percata de la existencia de ciertos servicios que no son sufragados con derechos, sino por impuestos, y que al mismo tiempo respondían a necesidades divisibles e indivisibles lo cual no implicaría la posibilidad de ser pagados por tasas ya que no pueden desprenderse de su carácter indivisible, esto es la prestación de un servicio estatal colectivo.

De aquí consideramos que Margain señale como una diferencia entre estos tributos en que los impuestos se aplican también para satisfacer otros

¹³⁸ Giampietro. Op.cit., pág. 263.

servicios que no son indivisibles; y los derechos únicamente para los particulares o divisibles¹³⁹.

También existe otro criterio, cuyo máximo exponente es De Francisco de Gerbino, el cual sostiene que tanto las tasas como el impuesto, responden siempre a necesidades colectivas, nunca a individuales, necesidades colectivas que son susceptibles de dividirse en divisibles e indivisibles; por lo tanto, este autor diferencia estos tributos por cuanto la tasa responde a necesidades colectivas divisibles, mientras que los impuestos responden a necesidades colectivas indivisibles¹⁴⁰. En este mismo sentido se manifiesta Emilio Margain al establecer como una de las principales diferencias entre estas exacciones precisamente el que los impuestos se utilizan para cubrir servicios públicos generales o indivisibles; los derechos o para cubrir servicios públicos particulares o divisibles¹⁴¹.

Estos son algunos de los tantos escritores que están a favor de esta postura, además de los ya antes mencionados en el capítulo concerniente a los rasgos característicos de los derechos, donde también manejamos las principales críticas a este criterio, las cuáles consideramos insuficientes y las desechamos, previo al análisis realizado¹⁴².

En conclusión, consideramos acertado diferenciar los derechos de los impuestos con base en las necesidades que satisfacen, respectivamente, cada tributo, esto es, por un lado las tasas que responden a necesidades individuales, particulares, privadas o singulares, que son divisibles, y por su parte el impuesto satisface necesidades públicas, colectivas o generales consideradas indivisibles.

Pero también pensamos que ambos tributos buscan, finalmente, el satisfacer necesidades que beneficien a toda la sociedad en general; por lo

¹³⁹ Margain. Op. cit., pág. 118.

¹⁴⁰ De Gerbino, citado por Giampietro. Op. cit., pág. 265.

¹⁴¹ Margain. Op.cit., pág. 118.

¹⁴² Véase el Capítulo III punto 6 inciso c).

que no solamente los impuestos, sino igualmente los derechos, buscan aunque sea de forma indirecta el bien común.

Voluntariedad del particular.

Un grupo muy reducido de pensadores, esencialmente los hacendistas, han tratado de distinguir los derechos de los impuestos por la supuesta voluntad del particular que genera el devengo de la tasa, contrario al carácter coactivo del impuesto. Por lo que al existir la voluntad humana en la tasa, necesariamente hay una demanda del servicio estatal, lo que no acontece con el impuesto.

Pues bien, de conformidad con lo apuntado, los seguidores de esta corriente coinciden en que el particular adeuda en atención al servicio particular especialmente prestado al contribuyente por la demanda que éste hace del servicio, solicitud que nace de la voluntad del individuo, que libremente acude a satisfacer una necesidad por medio de este conducto, teniendo la opción de haberla satisfecho por cualquier otro medio, por lo que resulta atribuible al contribuyente el que soporte esta carga por el servicio prestado directamente a él. En cambio, el impuesto es una verdadera exacción, por tanto coactiva, ya que el particular se ve obligado a pagar el tributo por el solo hecho de haber coincidido con el presupuesto del hecho generador de la contribución, sin que medie entre ésta y el tributante la voluntad de obligarse¹⁴³.

En general creemos haber precisado el alcance que se pretende atribuirle a esta postura, en la cual no nos adentraremos más debido a que en el capítulo respectivo ya se habló sobre la supuesta voluntariedad de los derechos, y decimos supuesta porque, como ya expresamos y creemos haber demostrado, tal carácter no resulta propio de los derechos.

Antes de dar nuestra conclusión citamos las palabras de Giampietro Borrás: admitido, como unánimemente o poco menos se admite, que la tasa es una categoría específica dentro de los ingresos tributarios, por lo que resulta no

¹⁴³ Ver el Capítulo III punto 6 inciso a).

sólo absolutamente imposible, sino una verdadera contradicción, antinomía, inconsecuencia y hasta absurdo asignarle carácter voluntario, por cuanto los tributos, todos ellos por propia definición, por su misma naturaleza, son esencialmente coactivos¹⁴⁴.

En conclusión, desecharnos este criterio, mal logrado como propicio para distinguir este par de contribuciones, ya que, como se ha expresado y es bien sabido, la naturaleza propia del tributo obliga indefectiblemente al particular al pago de esta auténtica exacción, obligación que surge por la sola coincidencia del contribuyente con el hecho imponible, sin que medien más requisitos.

En síntesis, las tasas, al igual que los impuestos responden a un hecho tributable específico y que tiene aparejado el carácter coactivo característico de las exacciones, por lo que ambos devengos coinciden en ser obligatorios.

La naturaleza de los respectivos hechos tributables.

Esta corriente doctrinaria surge a finales del siglo XIX, dentro de sus principales propugnadores encontramos a G. Ricca Salerno y Geraldo Atalíba, entre otros.

Nos menciona Giampietro Borrás que esta postura ofrece dos postulados a analizar:

1º Que la diferencia entre tasa e impuesto radica en la diversa índole, si se quiere, naturaleza, de los respectivos hechos tributables que genera cada uno de dichos tributos. Así el hecho taxativo (generador de la tasa) se caracteriza por enlazarse con un servicio estatal hacia o que importa al contribuyente; en tanto que el hecho imponible (generador del impuesto) carece de características peculiares por lo que cualquier hecho jurídico es apto para generar la obligación de pagar el impuesto, previo establecimiento en ley y a cargo del Estado.

¹⁴⁴ Giampietro. Op. cit., pág. 260.

2º Que la diferencia entre dichos tributos reside en que la tasa requiere una justificación, que consiste, de conformidad con esta opinión, en la realización por el Estado de un servicio que concierne al contribuyente; mientras que el impuesto no necesita justificación ni fundamento de especie alguna, para implantar y detraer el impuesto estrictamente; y más aún, desde el punto de vista jurídico.

Este autor considera como negativista esta corriente, ya que de acuerdo con su criterio el impuesto carece de caracteres positivos esenciales como se exigen en los demás ingresos del Estado, en el sentido de reconocer la existencia del impuesto por exclusión.

Así, cuando el hecho tributable no se anuda lógicamente con la realización de un servicio por el Estado que concierne al tributante, ni reside en él; ni tampoco es el característico de la exacción (contribución de mejoras) entonces la exacción es considerada impuesto.

En general, es el planteamiento presentado por Giampietro sobre esta concepción, con la cual él no está de acuerdo, y le asocia algunas críticas más precisas, las cuales le hacen pensar que este criterio no es el idóneo para distinguir entre estos tributos, las que podemos resumir de esta forma:

a) Que ni en atención a los diversos derechos positivos, ni teóricamente, es dable arribar a la conclusión de que el Estado, antojadizamente, ha de establecer ingresos tributarios y, por lo contrario, por la vía de dicha investigación jurídico-positiva, así como por la senda teórico apriorística, se arriba, precisamente, a la conclusión inversa, es decir, que existen determinados criterios que guían, orientan e impulsan al legislador a implantar tributos, y particularmente, el impuesto.

b) Que los ingresos deben reconocerse por sus caracteres positivos, no por los negativos, o, por lo menos, no solamente por estos últimos¹⁴⁵.

¹⁴⁵ Giampietro. Op. cit., Págs. 271 a 275.

Ya vertidas las consideraciones generales por el autor en estudio, resulta apropiado que ahora manifestemos nuestro punto de vista:

Primero: señalaremos que es acertado el que se piense que la tasa tenga como hecho taxativo, generador, el enlace que existe entre la prestación del servicio estatal referido o que repercute directamente al contribuyente.

Segundo: también es correcto que la justificación de la tasa, como se manifiesta en este postulado, estriba en la realización por parte del Estado de un servicio que concierne al contribuyente. Esto siempre y cuando exista un ordenamiento legal que lo regule así, como de la adecuación o coincidencia del tributante con la hipótesis normativa del devengo.

Tercero: en lo concerniente a que se esgrime que el hecho imponible generador del impuesto carece de características peculiares por lo que cualquier hecho jurídico es considerado apto para dar nacimiento al impuesto, es menester señalar que disentimos con este punto de vista, ya que con el paso del tiempo un gran número de estudiosos del derecho ya han superado esta forma de pensar, asignándole elementos específicos, característicos, propios a los impuestos, los cuales han ido surgiendo a la luz, como ya mencionamos, por la doctrina y por los criterios jurisprudenciales, que han precisado la naturaleza y alcances de este tributo y en consecuencia atribuyéndole caracteres específicos, como lo son: el que debe estar establecido en ley, la obligatoriedad, el que debe ser proporcional y equitativo, que sea establecido a favor de la administración activa o centralizada, que se destine a satisfacer los gastos previstos en el presupuesto de egresos (gasto público), y sin que haya contraprestación o beneficio especial directo o inmediato.

Cuarto: por lo que respecta a que los impuestos, según expusimos y de conformidad con este criterio no necesitan justificación ni fundamento alguno, creemos que resulta una apreciación errónea, ya que como bien se ha dicho y se ha concluido, tanto por la doctrina como por los diversos derechos positivos, la existencia de los impuestos, así como su creación, deben de atender a un determinado fundamento que los justifiquen, y que como ya habíamos mencionado, en México, la Constitución Política del país ha contemplado como fundamento jurídico para tributar la necesidad

de sufragar los gastos públicos; así se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV, que señala la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado, Distrito Federal y Municipio en que se resida.

Con estos comentarios no pretendemos, como se puede advertir, apoyar la inconsistencia planteada por Giampietro Borrás sobre este criterio, sino por el contrario, ya que superando las críticas que éste propone se ve fortalecido y más aún, crece favorablemente el criterio que distingue entre derechos e impuestos por la naturaleza de los respectivos hechos tributables.

En conclusión, consideramos apto este criterio para distinguir entre tasas e impuestos, como ya lo hemos expresado en los razonamientos antes expuestos, y para resumirlos podemos señalar lo siguiente:

Que en la tasa el hecho taxativo, generador se caracteriza por enlazarse con un servicio estatal hacia o que importa al contribuyente, mientras que en el impuesto se trata de una contribución que jurídica y doctrinariamente tiene elementos característicos esenciales distintos de los derechos como son, el que no existe contraprestación directa o inmediata, establecida por el estado tomando en cuenta la capacidad contributiva del tributante.

Por el fundamento o causa jurídica específica de cada tributo.

El último criterio que analizaremos mediante el cual se pretende distinguir a la tasa de los impuestos es el de la causa jurídica, el cual ha sido acogido casi unánimemente por los estudiosos del derecho tributario e inclusive hacendario, dentro de los principales exponentes podemos mencionar a Dino Jarach, Griziotti, Giannini, Giampietro Borrás y Ahumada, entre muchos otros.

Algunos consideran la causa jurídica de la tasa, y tal es el caso de Ahumada, como la ventaja particular que el individuo obtiene del servicio prestado por el Estado, y la del impuesto como la capacidad contributiva con un alcance jurídico político¹⁴⁶.

¹⁴⁶ Ahumada. Op. cit., pág. 188.

Por otro lado Giannini diferencia estos tributos porque el presupuesto de la tasa consiste en una situación de hecho que determina o necesariamente se ve relacionada con el desenvolvimiento de una actividad del ente público que se refiere a la persona del obligado, en tanto que el impuesto se conecta en una situación de hecho que si forma el objeto de la imposición es porque se considera que constituye una manifestación directa o indirecta de una cierta capacidad contributiva, sin relación alguna con la actividad del ente público¹⁴⁷.

Giampietro Borrás señala que la delimitación jurídica se logra en función del cotejo de la causa jurídica específica, o del fundamento propio asignado a cada uno de dichos tributos, que consiste en la realización por parte del Estado de un servicio concerniente al contribuyente para la tasa y, mayoritariamente en la capacidad contributiva para el impuesto¹⁴⁸.

Dino Jarach considera como causa jurídica de las tasas el recibir un servicio del Estado, y por su parte, del impuesto halla una primera confirmación inductiva en la norma constitucional, contenida en los derechos positivos de casi todos los Estados modernos, de que el Estado puede imponer tributos a los súbditos en proporción a sus riquezas. Cuyo poder impositivo, bajo este criterio, se basará en la capacidad contributiva¹⁴⁹.

Como podemos apreciar por la exposición planteada anteriormente y a lo largo de este trabajo, la causa jurídica de la tasa se localiza, ya sea por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado¹⁵⁰, o por el uso de un servicio inherente al Estado¹⁵¹, o por la ventaja privada

¹⁴⁷ Giannini A.D. Op. cit., págs. 50 y 51.

¹⁴⁸ Giampietro. Op. cit., págs. 415 y 418.

¹⁴⁹ Jarach. Op. cit., pág. 237.

¹⁵⁰ Fonrouge. Op. cit., pág. 793.

¹⁵¹ Rau. Op. cit., pág. 341.

obtenida¹⁵², o por la actividad del ente público que se refiere a la persona del obligado¹⁵³, o por un servicio del Estado que concierne al contribuyente¹⁵⁴, etc. Esto tomando en consideración algunos de los distintos puntos de vista que hemos analizado, independientemente de estar de acuerdo con ellos o no. En tanto que la causa jurídica específica del impuesto consiste de manera casi unánime, en la potencialidad económica del individuo, es decir, en la capacidad económica del obligado¹⁵⁵.

Antes de elaborar nuestras conclusiones mencionaremos la definición de capacidad contributiva, de conformidad con dos autores que se han venido citando a lo largo de este capítulo:

Primero mencionaremos a Gabriel Giampietro, que la define como la potencialidad tributaria o económico-tributaria, o capacidad contributiva, como la efectiva facultad económica de las personas (sujetos de derecho tributario), de aportación tributaria¹⁵⁶.

Dino Jarach, por su parte, elabora su concepto y señala la capacidad contributiva como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa, al mismo tiempo, existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador atribuye¹⁵⁷.

Concluimos, en análisis de lo expuesto, que este criterio resulta ser el mas preciso para poder distinguir entre impuestos y tasas; o sea, que podemos

¹⁵² Pugliese. Op.cit., págs. 23 y 24.

¹⁵³ De la Garza. Op.cit., pág. 347.

¹⁵⁴ Giannini A.D. Op. cit., pág. 72.

¹⁵⁵ Giampietro. Op. cit., pág. 276.

¹⁵⁶ Op. cit., pág. 277.

¹⁵⁷ Dino Jarach, El Hecho Imponible, Buenos Aires 1943, pág. 87.

diferenciar estos dos tributos por medio del estudio de la causa jurídica específica de cada uno de ellos.

Impuestos contenidos en la Ley Federal de Derechos.

Pasaremos a comentar, como último tema dentro de este capítulo, lo relativo a una serie de contribuciones contenidas en la Ley Federal de Derechos, que son considerados como tales por el legislador, es decir, como derechos, y que a decir de un gran número de autores están malamente contenidos en esta ley, ya que no constituyen una tasa, sino un verdadero impuestos, por una serie de razones que ellos contemplan y que a continuación mencionamos.

Abordaremos primeramente a Sergio Francisco de la Garza, el cual hace alusión a la Exposición de Motivos de la Ley Federal de Derechos del año de 1982, que dice “Existen bienes de la Nación que son usados o aprovechados por los particulares y que por tanto se deben cobrar derechos por su uso o aprovechamiento. Así en el título II se establece la obligación de pagar derechos por el uso o aprovechamientos de entre otros recursos, los siguientes: bosques, pesca, muelles y puertos, sal y caminos y puentes. Estos bienes son recursos no renovables, por lo que es justo que quienes se benefician con la explotación, uso aprovechamiento cubran los derechos correspondientes, para que la Nación a su vez también participe de dichos beneficios.”

Haciendo referencia a lo planteado, de la Garza señala que el razonamiento es bastante precario, ya que, en efecto, es obvio que por el uso o aprovechamiento que un determinado individuo hace de los bienes del dominio público se debe pagar una contraprestación, pues su uso o aprovechamiento gratuito sería una injusticia para los demás ciudadanos y para la misma Nación, pero no por eso se concluye que esa contraprestación tenga el carácter de tributo, ni tampoco que deba tener precisamente el carácter de derecho.

Además, este autor hace referencia, muy acertadamente, a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación con justa razón ha establecido que los tributos se juzgan de acuerdo con sus características y naturaleza y no

precisamente con el nombre que caprichosamente les quiera dar el legislador.

Por éstas y algunas otras razones concluye que independientemente del nombre de derechos que les da el legislador, las contraprestaciones que se pagan al Estado por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público no tiene el carácter de derecho, toda vez que la situación que se grava con el tributo no tiene el carácter de una actividad del Estado referida inmediata, ni mediata, ni directamente, al obligado. Por consecuencia, el tributo que se establece tiene el carácter de impuesto¹⁵⁸.

Por su parte, Rodríguez Lobato, coincidiendo con de la Garza, señala que es totalmente impropio que se pretenda que por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación se paguen derechos si en este caso no existe una actividad estatal, y además, señala Rodríguez Lobato reforzando la postura de Francisco de la Garza, actividad estatal, concretada en servicios jurídicos inherentes al propio Estado, y concluye, al igual que de la Garza, en que esta hipótesis no da lugar al cobro de derechos, sino de impuestos y que así deben de considerarse los tributos establecidos en la Ley Federal de Derechos, independientemente del nombre que se les haya dado¹⁵⁹.

Nosotros coincidimos totalmente con estos dos pensadores, y concluimos que, como bien lo han señalado, para que un tributo pueda ser considerado como derecho tiene que haber, indefectiblemente, una actividad estatal, la cual deberá ir dirigida al obligado, y que, además, debe verse concretizada en un servicio de carácter jurídico administrativo que emane del propio ente soberano, y a falta de tales requisitos, como lógicamente apuntan nuestros autores, nos encontramos en presencia de un verdadero impuesto y no de una tasa, independientemente de que se encuentre contenido en la Ley Federal de Derechos.

¹⁵⁸ De la Garza. Op. cit., págs. 340 y 341.

¹⁵⁹ Rodríguez Lobato. Op. cit., págs. 75 y 76.

Capítulo V

DISTINCIÓN ENTRE DERECHOS Y PRECIOS PÚBLICOS

Por la naturaleza del órgano o soberanía del Estado.

Esta será la primera teoría que analizaremos que pretende lograr un distingo entre derechos y precios públicos, la postura a tratar es una de las precursoras, cuyos fundamentos resultan ser más estructurados y aportando elementos de convicción de mayor peso, basados en la ciencia jurídica, por lo que resulta digna de comentarse.

La teoría que pasaremos a comentar, a lo largo del tiempo ha ido ganando nuevos adeptos, cuyos pensamientos y nuevos aportes iremos presentando a lo largo de esta sección.

El principal exponente de esta corriente doctrinaria es el alemán Kurt H. Rau, quien considera que la diferencia entre la tasa y el precio público reside en la naturaleza del órgano estatal que dispensa el respectivo servicio al particular.

Esencialmente, esta concepción expresa que si el órgano del Estado, o la actividad por el desplegada, es de aquellos que, por su naturaleza deben ser considerados esenciales del Estado, el devengo satisfecho por el individuo en calidad de corresponsión por dicha actividad es una tasa; en caso contrario será precio público.

Hay que precisar que al referirse a la naturaleza esencial específica del servicio existen diversas apreciaciones sobre que se entiende por esto, ya que para Rau y la doctrina germana consiste en que el servicio estatal tenga el carácter de autoridad, o político de soberanía (Vocke) o que su fin sea de poder o de tutela del derecho (Schall), o que corresponda a la órbita general del Estado (Heckel), o, finalmente, que pueda llevarse a cabo sin necesitarse la inversión con calidad de permanente de un capital constitutivo de un patrimonio de explotación¹⁶⁰.

Posteriormente surge un criterio de corte similar que agrega más elementos jurídicos, aun cuando mantiene un gran tinte económico. Esta corriente surge a cargo de Pugliese, el cual afirma que existen dos grupos de

¹⁶⁰ Rau, citado por Giampietro. Op. cit., págs. 75 a 81 y 350 a 355.

diversos de servicios estatales: unos son exclusivos y propios del Estado, de naturaleza esencial del mismo, no pudiendo bajo ninguna circunstancia desplegarse por los particulares, sino solamente por el Estado, y los otros son los servicios desenvueltos por el Estado, igual que los particulares a quien él sustituye, no siendo de su esencia que sea el Estado quien los lleve a cabo.

En consecuencia, el distingo entre las diversas actividades desplegadas por el Estado radica, de acuerdo con Pugliese, en que, en las esenciales, el Estado ejerce su poder soberano, mientras, que en las otras, las inesenciales, ejerce simplemente, los atributos de su personalidad jurídica. Las primeras son inherentes a la soberanía del Estado, las segundas no lo son. El elemento o carácter que permite distinguir unas de otras yace en la utilidad que para los contribuyentes tiene el que los realice o no el Estado: si carece de toda utilidad para el particular, cuando no los dispensa el Estado, son inherentes a la soberanía estatal, en caso contrario no lo son¹⁶¹.

Concluye Giampietro Borrás que para el autor en comentario la tasa responde solamente a las actividades estatales esenciales, específicas jurídico administrativas, exclusivas y propias del Estado, inherentes a su soberanía, pero no a las demás¹⁶².

A este criterio se enderezan algunas críticas, las cuales comentamos a continuación, y de las cuales las primeras irán referidas más directamente a Rau y sus seguidores.

a) Señala Adolfo Wagner que la concepción resulta ser vaga e imprecisa, y esta se clarifica en virtud de que la esencialidad del órgano y los servicios del Estado son conceptos variables en tiempo y espacio lo cual hace que no pueda aspirarse a definir certeramente los institutos con alcance permanente, o, por lo menos, de manera primordialmente estable¹⁶³.

¹⁶¹ Pugliese. Op. cit., págs. 30 a 34.

¹⁶² Giampietro. Op. cit., págs. 212 y 213.

¹⁶³ Wagner. Op. cit., pág. 19.

b) Que los elementos que se utilizan para elaborar y definir esta ideología corresponden a disciplinas ajenas a nuestra ciencia.

Del análisis de las críticas planteadas nosotros concluimos que son correctas en términos generales, ya que, como antes se expuso, este criterio resulta ser vago y confuso, como se puede percibir por el solo hecho de no tener un consenso uniforme entre sus seguidores sobre qué entienden por servicios de naturaleza esencial, lo cual sería prácticamente imposible poder definir, además de que no utilizan elementos jurídicos de convicción.

En cuanto al criterio de Pugliese, aún cuando creemos que surge a consecuencia del elaborado por Rau, no se le pueden aplicar las mismas críticas, o por lo menos no de forma tan estricta, ya que este autor peninsular es más claro en sus apreciaciones, además de que añade nuevos elementos jurídicos que hacen más relevante su postura, por lo que podemos expresar lo siguiente.

Resulta correcto el planteamiento de Pugliese, el cual encuadra a los servicios jurídico administrativos como inherentes a la soberanía estatal, lo cual es compartido por la mayoría de juristas estudiosos del tema.

Hechos los respectivos planteamientos pasamos a exteriorizar nuestras conclusiones:

Primero, desechamos el distingo pretendido por Rau y sus seguidores ya que resulta impreciso y carente de fundamentos jurídicos de convicción. Aun y cuando se le otorga un gran crédito, ya que es una de las primeras doctrinas formuladas que brindan un considerable aporte al fin que se persigue y más si se toma en cuenta que ésta sirvió como punto de partida para la elaboración de la teoría que encabeza Pugliese, por lo cual se le considera precursora de esta doctrina.

En segundo lugar consideramos aceptable el señalar que por servicios jurídicos administrativos prestados por el Estado en su calidad de ente soberano se paguen derechos, tal y como lo señala Pugliese y como han venido sosteniendo algunos otros estudiosos del tema, puesto que, en

materia de derechos, la obligación de pagarlos sólo debería surgir cuando el servicio que presta el estado es de naturaleza jurídico administrativa, y aquellos que no posean esta peculiaridad podrán ser otra figura tributaria pero no deberían ser derechos.

Por el régimen monopolista.

Esta concepción que presentaremos es derivada del criterio sustentado por Pugliese, es decir, es consecuencia de la prestación del servicio por parte del Estado en su calidad de ente soberano; pero en virtud de la existencia de otros autores con reconocido renombre que apoyan esta postura, sólo que expresándola con tintes propios, resulta apropiado e ilustrativo comentarla brevemente.

Se señala en un principio que el Estado presta sus servicios “en su calidad y a causas de su calidad de ente soberano de derecho público; siendo por lo tanto el mismo, esencial, específico, inherente al propio Estado”, esto es, que el servicio se encuentra fuera de la economía privada, lo que hace imposible que corra a cargo de una empresa particular, detentando, por consiguiente, el Estado un monopolio absoluto, originario, y que si no fuera éste quien lo llevara a cabo carecería de toda utilidad para los particulares¹⁶⁴.

Sí por el contrario, dice Griziotti, el servicio es de aquellos que presta el Estado en libre concurrencia con los particulares o en forma de monopolio legal o de hecho pero sustituyéndose, por motivos de oportunidad política o de conveniencia económica, a la actividad privada, no es específico, propio, esencial del Estado; y, por lo tanto, no es inherente a su soberanía, no siendo tasa el respectivo devengo a que ellos dieron lugar; por cuanto, no se vacían de su utilidad para los particulares si no es el Estado quien lo dispensa¹⁶⁵.

¹⁶⁴ Giannini A.D. Op., cit., pág. 58.

¹⁶⁵ Griziotti. Op. cit., pág. 135.

Ahora solamente precisaremos qué es lo que estos autores entienden por monopolio:

Para estos autores existen dos tipos de monopolios, que se caracterizan por la naturaleza de las actividades respectivas que realizan. Un considerado monopolio necesario del Estado, denominado originario o absoluto, propio de él, concerniente a servicios que sólo el Estado puede explotar, ya que legalmente, o de hecho, dicho servicio sólo está y podrá estar en manos del Estado. El otro es un monopolio simple o común, no necesario del Estado, que responde a servicios que el Estado, por razones de oportunidad política o de conveniencia económica, sustrae de la actividad privada o los incorpora a la propia, esto es, se trata de actividades y de servicios en los que no hay inconveniente alguno para que sean explotados en régimen de libre concurrencia. Son los servicios y actividades no esenciales del Estado.

Estos son, en términos generales, los postulados de esta corriente, que más que referirse concretamente a diferenciar entre tasas y precios públicos, gira en torno a los precios en general, pero que también se puede aplicar a los precios públicos, ya que, según deducimos, estos autores piensan que si se logra hacer un distinción en general de los precios con respecto a los derechos por consecuencia lo harán de los precios públicos, que es precisamente lo que por nuestra parte tratamos de lograr¹⁶⁶.

Las críticas que se dirigen al criterio formulado por los autores antes comentados son las siguientes:

En lo que respecta a los monopolios originarios o absolutos, se les ajustan las críticas expresadas en el criterio anterior, del que se deriva esta corriente.

En tanto que para los monopolios denominados simples, comunes, no necesarios para el Estado, se dirigen las siguientes observaciones.

¹⁶⁶ Giampietro. Op. cit., pág. 216.

Por lo que se logra entender, para esta postura la retribución de cualquier tipo de servicio que se preste podría ser considerada como precio, lo cual no nos ayuda a delimitar cuáles son los alcances de esta corriente, es decir, no precisa cuáles son los elementos característicos, propios, inherentes a los precios y mucho menos en lo que se refiere a los precios públicos; por lo que, consideramos, resulta inexacta, vaga e inapropiada para lograr el fin pretendido, por lo cual desechamos este criterio y nos abstenemos de realizar algún otro apunte, ya que el aquí comentado, creemos, es más que suficiente para descartar la teoría expuesta.

Conclusiones.

Primero; pensamos que la existencia del monopolio denominado originario o absoluto es consecuencia lógica de ser un servicio jurídico administrativo desplegado por el Estado, siendo, por lo tanto, como ya lo mencionamos, correcto el que se sufragen estos servicios por medio de tasas.

Segundo: no encontramos elementos lógicos-jurídicos que nos hagan considerar el argumento referente a los monopolios comunes, (no necesarios del Estado) como el idóneo para asegurar que por estos servicios el devengo que se aporta constituye un precio, y mucho menos un precio público, ya que no se logra una distinción entre cada uno de los precios con respecto a éste y que debido a sus características particulares requiere un estudio específico.

Por la índole del ente estatal que dispensa el servicio.

Presentaremos ahora una concepción que se reviste de una mayor envergadura y peso en el mundo doctrinario, la cual pretende distinguir los tributos en análisis en atención a la índole de los entes estatales, lo cual ha llevado a un criterio unánime que concuerda en señalar, primero, la existencia de dos entes estatales denominados institución pública y empresa pública. Segundo, todos coinciden en que el devengo percibido por las empresas públicas es un precio público, y los de instituciones públicas son derechos y tan sólo resta resolver cuáles son los elementos esenciales que

distinguen entre estos dos entes, y como resultado lógico, la distinción entre estas dos percepciones, lo cual plantearémos enseguida¹⁶⁷.

Antes de entrar de lleno al planteamiento en cuestión es necesario establecer que los presentes criterios tienen como punto de referencia, además del ya comentado, el que los entes estatales en estudio satisfacen conjuntamente necesidades colectivas e individuales en distinto grado de dependiendo de la entidad.

El primer autor a que haremos alusión es Emilio Sax, para el cual la distinción entre empresa pública e institución pública reside en la diversa intensidad y extensión con la cual se manifiesta el vínculo que enlaza, en cada uno de dichos organismos, las necesidades colectivas con las individuales que coexisten para los efectos de su satisfacción en las actividades desplegadas por cada uno de ellos.

En esta tesitura, las instituciones públicas tienen un interés colectivo predominante y, por tanto, su satisfacción se ve íntimamente vinculada con la individual, por cuanto que la actividad del órgano estatal encaminada a satisfacer necesidades colectivas hace posible que, a su vez, los particulares satisfagan individualmente necesidades que constituyen para ellos intereses privados de vida, lo cual también le interesa al Estado. La necesidad colectiva vale en este ente estatal como fin en sí misma, y existe un interés colectivo en satisfacer el interés privado, y a este tipo de necesidades que satisface el Estado por conducto de una institución pública el devengo que le corresponde es el denominado tasa o derecho.

En cambio, en la empresa pública la existencia de la necesidad individual y, por ende, su satisfacción por este órgano, se enlaza o vincula reducida o débilmente con la necesidad colectiva que el mismo sacia conjuntamente, quedando circunscrita la necesidad colectiva a la individual.

La necesidad individual domina totalmente en estos organismos estatales a la colectiva, la cual no es un fin en sí misma, y el devengo que se genera es el precio público¹⁶⁸.

¹⁶⁷ Giampietro. Op. cit., pág 353.

Para Graziani, la concepción establecida por Sax es correcta, de tal suerte que la distinción entre estas entidades reside en la diversa manera como se asocian, en la intensidad mayor o menor, al vínculo de las necesidades públicas o privadas, de tal suerte que en la institución pública la necesidad colectiva rebasa a la individual; y en el caso de empresa pública la necesidad individual es la fundamental y la colectiva surge sólo relativamente al modo de satisfacción de la necesidad individual, siendo la contrapartida correspondiente a esta última los precios públicos, en tanto que para la institución pública la tasa¹⁶⁹.

Finalmente, Giuseppe Ricca Salerno participa de esta teoría y sólo realiza algunas variantes.

Para el autor, la distinción entre empresa pública e institución pública no radica en el vínculo que une las necesidades colectivas e individuales con el órgano estatal, ni en la relación de dependencia que existe entre ellas, sino en el interés predominante en la actividad desplegada por cada una de dichas categorías de cuerpos públicos, esto es, en la empresa pública predomina el interés privado, reduciendo el interés público a meras garantías de naturaleza formal, mientras que en la institución pública predomina el interés público, siendo secundario el interés privado¹⁷⁰.

Además, este autor asigna diferente naturaleza a estos entes públicos en función del coste reembolsado por ellos, quedando estructurado de este modo: El precio público es el pago realizado por servicios prestados por la empresa pública, constituye el reembolso total del costo del servicio respectivo, en tanto que la tasa, que corresponde a la institución pública, constituye el reembolso solamente del coste parcial del servicio estatal desplegado.

¹⁶⁸ Emilio Sax, citado por Borrás. Op. cit., pág. 354.

¹⁶⁹ Augusto Graziani, *Istituzioni*. Citado por Borrás. Op. cit., pág. 357.

¹⁷⁰ Giuseppe Ricca, *Le Leggi*. Citado por Borrás. Op. cit., pág. 356.

A estos postulados se les dirigen las siguientes críticas:

a) Se le objeta el hecho de no saberse qué criterio permite medir el grado de intensidad y extensión del vínculo que liga a las necesidades individuales con las colectivas que conexamente son satisfechas por los organismos del Estado, para poder calificarlos ya de empresa pública ya de institución pública; y, a través de ellos, para poder catalogar de precio público y de derecho a los devengos percibidos respectivamente por cada uno de ellas, y, por ende, para poder distinguirlos entre sí¹⁷¹.

b) Referido directamente a Giuseppe Ricca Salerno, se le hace la crítica anterior, concretamente a lo referente a la predominancia del interés público o privado, esto es, cómo se capta la predominancia de uno o de otro, etc. Por lo que, inclusive, el mismo Graziani afirma que se trata de una concepción “del todo relativa, que nada ofrece de absoluta y que lo que en determinadas condiciones de cultura es tasa, puede, en otras, volverse una contribución concerniente a una empresa pública o viceversa”¹⁷².

Como conclusiones podemos señalar:

Primero: aceptamos, como unánimemente se ha hecho, la existencia de dos entes estatales, que son la empresa pública, a la que corresponde como retribución el precio público, y la institución pública, cuya retribución se cubre mediante el pago de un derecho.

Segundo: tal y como se manifiesta en la primera crítica apuntada, este criterio no nos brinda elementos que nos permitan distinguir el grado de intensidad y alcance que vincule las necesidades colectivas con las individuales y viceversa, esto es, se puede aceptar que existe una vinculación entre esos tipos de necesidades, pero si no se logra determinar cómo se miden estas, quedamos como empezamos.

¹⁷¹ Giampietro. Op. cit., págs. 386 y 387.

¹⁷² Graziani Augusto; Istituzioni di Scienza delle Finanze, 1897. Citado por Giampietro. Op. cit., págs. 387.

Tercero: también resulta atinado señalar que es muy cierto que el interés público o privado es muy relativo, de acuerdo al derecho positivo de cada país y a la cultura del mismo, por lo cual este criterio sólo podría ser aplicado tomando en cuenta un Estado en concreto y aun así sería muy cuestionable.

Cuarto: no creemos que sea muy preciso este postulado aun y cuando aplicado a un caso particular y con apoyo de otros criterios, podría ofrecernos un punto más de referencia, pero no por sí solo.

Por la organización administrativa adoptada por el Estado.

La presente distinción está íntimamente relacionada con la que se comentó con anterioridad, pero presenta una serie de apreciaciones extra que la hacen más completa y acreedora al análisis en una sección aparte, puesto que, consideramos, es el punto de partida o base de la que tomo nuestro derecho positivo (mexicano) para estructurar parte de lo que conforma la administración pública, como más adelante precisaremos y se podrá observar.

Esta concepción corre a cargo de Paolo Rica Salerno, la cual tiene como punto de partida el que las entidades estatales satisfacen conjuntamente necesidades colectivas e individuales.

Ahora bien, nuestro autor contempla el modo de distinguir la empresa pública de la institución pública por virtud del tipo de organización administrativa que presenta el Estado, que se ve reflejada en el grado de conexión que existe entre el Estado y estos entes. Lo expresa así: la institución pública configura una hacienda íntimamente conexas con todos los otros órganos del Estado, esto es, de acuerdo con el autor, la actividad de la institución pública se desenvuelve en la esfera de la actividad general del Estado y con una organización que está íntimamente conectada con la general del mismo; la acción de la empresa pública, en cambio, se desenvuelve de un modo independiente, en una esfera especial de la actividad del Estado y con una organización propia que nunca se confunde con la organización estatal general.

En un caso (institución) existe un procedimiento que desciende de la actividad general del Estado (protección jurídica, acción administrativa), o que se alcanza en la esfera de dicha actividad (institución pública bienestar social) que se desenvuelve, siempre, en el ámbito de la misma organización general; en el otro caso (empresa), en cambio, hay procedimiento independiente que se desenvuelve en una esfera distinta y que tiene organización propia, aún cuando siempre esté regulada por la acción del Estado.

En cuanto al tipo de necesidades que satisfacen, como ya comentamos, este autor considera que se satisfacen al mismo tiempo necesidades colectivas e individuales con la peculiaridad de que para él tanto en los precios públicos como en las tasas se satisfacen necesidades privadas, independientemente de las colectivas, las cuales se cubren como consecuencia lógica de la procuración de las primeras, esto es, no como un fin¹⁷³.

En síntesis, la tasa se vincula con la institución pública, mientras el precio público con la empresa pública y la diferencia entre estos dos ingresos estriba en la forma de organización del ente estatal, sosteniendo que la tasa se refiere a la órbita general de la actividad estatal, mientras que el precio público se refiere a los organismos especiales, particulares, autónomos del Estado.

Hecho el planteamiento general de la doctrina de Paolo Rica, resulta a todas luces perceptible la similitud que guarda esta teoría con la forma en que está organizada la Administración Pública Federal Mexicana y, en consecuencia, con la forma de concebir y distinguir entre estas dos entradas, como ahora lo plantearemos.

En primer lugar la institución pública por la cual se perciben tasas, como dice Paolo Rica, está enlazada con la organización general del Estado (protección jurídica, acción administrativa), es decir, existe un vínculo directo entre el Estado y quien presta el servicio, por lo que

¹⁷³ Paolo Ricca Salerno, *Studi sulla teoria delle tasse*, 1928, pág. 107 y 108. Citado por Giampietro Borrás. Op. cit., págs. 358 y 359.

concluimos que el servicio que se presta corre a cargo de un organismo que, en nuestro derecho positivo, lo encontramos en la administración centralizada, dependiente directamente del poder ejecutivo, lo cual se deriva del artículo 90 de la Constitución Federal, el cual preceptúa que la Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal; y como antes ya bien se apuntó, el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Mexicana establece la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estado o Municipio en que se resida, esto es, de la administración activa o centralizada y que como señala Rodríguez Lobato, son órganos que guarden con el poder ejecutivo una relación de subordinación jerárquica directa y que carecen de personalidad jurídica propia, de tal manera que en el desempeño de sus funciones únicamente tienen atribuida parte de la competencia administrativa, para actuar como órgano del mismo ente estatal.

Luego entonces, al tratarse de servicios jurídicos- administrativos desplegados por la administración activa o centralizada, la justa contrapartida que se devenga la constituye la tasa, la cual se destinara a sufragar los gastos públicos del Estado, aún cuando sólo vaya destinado al sostenimiento de los mencionados servicios.

En segundo lugar, la empresa pública, cuya contraprestación por su actividad la constituyen los precios públicos, señala Rica tiene una organización autónoma, independiente, aun cuando siempre esté regulada por la acción del Estado. Lo que podemos equiparar con lo contenido en el artículo 90 Constitucional ya antes citado, que nos habla, además, de una Administración Pública Federal Paraestatal, la cual está compuesta, de acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 1º, por los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, entre otros; y la ley en comento, en su artículo 45, señala que los organismos descentralizados tienen personalidad jurídica y patrimonio propio, y las empresas de participación estatal comprendidas en el artículo 46 del mismo ordenamiento constituyen entidades con órganos de gobierno propios, que, al igual que los organismos descentralizados, las hace desligarse de la tutela directa del Estado, dándoles una autonomía propia.

Como podemos apreciar, la empresa pública descrita por Rica Salerno coincide plenamente con los organismos paraestatales contenidos en nuestro derecho positivo.

Hecho nuestro planteamiento sólo nos resta verter nuestras conclusiones.

Primero: que el criterio sugerido por Paolo Rica Salerno coincide plenamente con la postura adoptada por la legislación mexicana.

Segundo: consideramos acertado que por la prestación de servicios jurídicos administrativos realizados por el Estado en consideración al contribuyente, directamente por la administración activa o centralizada, el devengo que se genera es un derecho.

Tercero: también estimamos correcto que por los servicios desplegados por la administración paraestatal la contrapartida que se genera constituye un precio público que en nuestro derecho positivo se denomina aprovechamiento.

Cuarto: por último, apoyamos el modo en que nuestro derecho positivo regula estas entradas, esto en términos generales, con las salvedades que se han apuntado en los capítulos respectivos, y también brindándole un enorme crédito a los órganos jurisdiccionales, que gracias a sus fallos jurisprudenciales han ido afinando los ordenamientos legales; sin olvidarnos, de ninguna manera, del gran aporte que la doctrina ha sido capaz de ofrecernos, para lograr una mejor comprensión y distinción entre las tasas (derechos) y los precios públicos (aprovechamientos).

Por el interés predominante en la actividad estatal.

Desde el punto de vista de esta concepción, la distinción entre los derechos y los precios públicos, a diferencia de los dos criterios anteriores, no radica o queda supeditada al órgano o ente estatal que dispensa el servicio, ya sea empresa pública o institución pública, sino en el interés que predomina en la correspondiente actividad del Estado.

Uno de los que encabezan esta corriente es Seligman en su libro *Essays in Taxation*, del siglo XIX, y siendo el más importante, aún cuando existen otros que apoyan esta postura, sólo nos remitiremos a él.

En esta teoría también concurren simultáneamente en las actividades desplegadas por el Estado que originan el pago de tasas y precios públicos, el interés público y el interés privado, los cuales son satisfechos conjuntamente.

Ahora bien, Seligman encuentra la distinción entre estas dos entradas esencialmente en función del interés público y privado que predomina en la relación económica que existe entre el particular y el Estado en virtud de la actividad realizada por éste que originó el pago de dichos ingresos señalando que cuando predomina el interés público, la entrada generada es tasa, en tanto que cuando predomina el interés privado, la entrada es precio público.

A esta conclusión arriba en atención a lo siguiente, iniciando de la observación de la realidad de los acontecimientos. Advierte este autor que los hechos reales revelan que, a menudo, el Estado sustrae algunas actividades de la esfera de la economía privada incorporándolas a la propia por razones preponderantemente de política general, más que de fiscalidad pura, por estas razones y motivos de naturaleza política es que el Estado organiza de modo distinto sus actividades. De tal suerte que algunas veces sus singulares motivos o razones radican en que los individuos, que integran la colectividad, sienten que tienen un interés común, público, en el soporte de la actividad por el Estado. En este caso el Estado organiza la realización de dicha actividad, de naturaleza más o menos industrial, como expresa Seligman, nos encontramos lógicamente en presencia de la empresa pública, de modo dirigida preponderantemente a beneficiar con ella a los particulares, pero satisfaciendo, conjuntamente, un interés público de importancia secundaria que constituye la justificación para asumirla el Estado.

El interés predominante en estas actividades es el privado y su remuneración, por ende, es un precio; el cual, desde luego, es distinto del de economía privada, es decir, es un precio público.

Por último, señala Seligman que el sentimiento de interés común, de interés público, de los integrantes de la colectividad se intensifica hasta un grado tan pronunciado que termina por sobrepujar el interés privado que coexiste con él, es decir, es rebasado por el colectivo. En este caso, dicho evento impulsa al Estado a estructurar de un modo diferente el ejercicio de las correspondientes actividades estatales, procurando primordialmente con ellas satisfacer el interés público, pero sin dejar por eso de proporcionar concomitantemente una ventaja espacial a los particulares, vale decir, a la vez, un interés privado menos importante que aquél. “El interés predominante en estos casos, es, por lo tanto, el interés público, y, por consecuencia su retributo es una tasa”¹⁷⁴.

En resumen, podemos señalar que la presente concepción distingue la tasa del precio público en razón a la preponderancia que tiene el interés público sobre el privado, derivado del intenso grado que mantiene la colectividad sobre el uso de ese servicio, lo cual obliga al Estado a satisfacerlo en atención a la colectividad y de forma secundaria beneficiando de manera privada, mientras en el precio público satisface necesidades particulares conjuntamente con las públicas, que pasan a segundo término, cuyas actividades son de naturaleza más o menos industrial, que el Estado sustrae de la esfera de la economía privada, incorporándola a la propia por razones de política general, más que de fiscalidad pura.

Las críticas formuladas para Seligman y sus seguidores son las siguientes:

- a) El no precisar bajo qué medios se valen para determinar el interés que predomina en cada caso, ni cuál es el criterio adecuado para alcanzarlo.
- b) Que Seligman sólo se limita a formular una graduación, que se trasunta en la diversa organización de los servicios, en base, ante todo, a fines de índole más bien de política general que financieros; aun ajustándose, por cuanto concierne a la calificación y deslinde de los diversos ingresos entre

¹⁷⁴ Seligman Edwin R.A. *Essays in taxation*, traducción Louis Suret, Pág. 163 y 165. Citado por Giampietro Borrás. Op. cit., pág. 361 a 363.

sí, al interés predominante. De cualquier modo, ni los fines políticos que ensombrecen más que clarifican la concepción hacendista, ni el interés que prevalece en la actividad estatal, permiten deslindar estos ingresos unos de otros; este último por vago e incierto, aquél, sobre todo, por ajeno a nuestra ciencia¹⁷⁵.

Ya manifestada en todos sus términos y pretendidos alcances la distinción en función del interés predominante en la actividad, ahora resulta atinado expresar nuestras conclusiones:

Primera: al igual que la crítica planteada, a nosotros también nos surge la duda de cómo se llega a establecer, o medir, o delimitar el interés que en cada caso se ve manifiesto, ni cuál es el criterio idóneo para hacerlo y en su caso, si existiera, demostrar el por que así lo es.

Segunda: que la construcción de la teoría de Seligman se ve cimentada en base a fines políticos y financieros y no en base a elementos de la ciencia jurídica, por lo que los elementos a los que él alude son ajenos a nuestra materia y, por lo tanto no nos sirven para alcanza los fines buscados, que son lograr una distinción de estas figuras con apoyo de la Ciencia del Derecho.

Por la naturaleza de las relaciones que les da origen.

Esta es la última concepción que analizaremos, en donde encontramos como principal exponente de la doctrina a Giannini, cuya teoría goza del respaldo de múltiples estudiosos de la materia, entre los cuales podemos señalar a Gabriel Giampietro, Giuliani Forougne y Ataliba, entre otros.

Nuestro autor advierte que todas las distinciones deben ser precisas dado su carácter predominantemente formal, aun cuando la distinción entre Derecho Público y Derecho Privado ofrece grandes dificultades, debido a que el criterio o los criterios diferenciales distan mucho de ser precisos y definidos, debe, no obstante, ser lógicamente entendida y aplicada como

¹⁷⁵ Giampietro. Op. cit., pág. 388.

distinción que agota todo el campo del derecho, no dejando lugar a normas o a instituciones que sean al propio tiempo de derecho público o de derecho privado o que no pertenezcan ni al uno ni al otro. Podrá ser dudoso si un determinado instituto es de Derecho Público o de Derecho Privado, pero carecerá de lógica admitir que tiene carácter anfíbio.

Agrega Giannini que sentadas estas premisas, es necesario recordar que la distinción entre ingresos de derecho público (tasas) e ingresos de Derecho Privado (precios públicos) sólo puede referirse a la naturaleza de la relación entre el ente público y el usuario del servicio o la persona a quien afecta la actividad administrativa.

También puntualiza que no existe un elemento material de diferenciación entre ingresos de Derecho Privado e ingresos de Derecho Público al cual quepa atribuirle influencia decisiva y constante sobre el carácter jurídico de las relaciones derivadas del ejercicio de la actividad estatal.

Por lo tanto, el autor llega a la conclusión de que debe de buscarse el fundamento de la distinción de los ingresos en la naturaleza de la relación que les da origen, por lo que le surge a nuestro tratadista la necesidad de formular dos hipótesis: una, que se trata de una relación contractual, en la que la obligación de pago surge de la voluntad de las partes, cuyo acuerdo da nacimiento a la obligación debida al Estado, cuya relativa contraprestación es una entrada de derecho privado (precio público); por el contrario, el segundo caso es cuando surge la relación por obra de ley, sin que la voluntad del particular tenga más misión que poner en movimiento el mecanismo legal, y cuyo respectivo devengo es una tasa.

Continúa diciendo Giannini que la distinción formulada suena muy sencilla y adecuada, pero que en vía general abstracta no es fácil decidir en concreto si se esta en presencia de una u otra hipótesis. Por lo que en su opinión, no existe un elemento material de diferenciación al que pueda atribuirse una diferencia decisiva y constante sobre el carácter jurídico de las relaciones en cuestión. Este carácter debe deducirse, esencialmente, del modo en que la relación aparezca legalmente disciplinada, teniendo en cuenta, sobre todo, su desenvolvimiento histórico. En consecuencia, continúa apuntando, cuando del conjunto de las normas positivas que

regulan una determinada situación se desprende que ésta ha sido configurada con arreglo al esquema de contrato, la prestación del usuario tiene el carácter privada (precio público); cuando, por el contrario, resulta que con arreglo a la regulación legal de la relación la fuente de las obligaciones de las partes deba reconducirse, no a la voluntad de éstas, sino directamente a la ley, la prestación del particular asume el carácter jurídico de tasa.

Por último, señala que esta concepción puede verse facilitada por algunos otros elementos, como pueden ser el monto de la retribución, la existencia o no de un monopolio, entre otros, que aunque no constituyen elementos decisivos por sí solos, sirven como indicios para determinar si es tasa o entrada privada (precio público)¹⁷⁶.

Esta teoría no está exenta de críticas, las que a continuación apuntaremos:

a) Para Dino Jarach, la concepción de Giannini sólo sería aceptable siempre que no se admita la existencia del contrato de derecho público, puesto que si se admitiera, aún las tasas correspondientes a servicios administrativos de concesión (como por ejemplo en materia de aguas públicas) serían entradas privadas del Estado, precios públicos, perdiendo su naturaleza tributaria hasta la fecha incontestada; dado que dichas concesiones serían contratos, aunque de derecho público, y éstos no se remuneran sino con entradas privadas de conformidad con el criterio de Giannini¹⁷⁷.

b) También se ha objetado que esta investigación se resuelve en una tautología, y por lo tanto en la falta de un verdadero criterio diferenciador, y que es evidente que los ingresos patrimoniales se regulen preferentemente por el derecho privado, en tanto que los ingresos tributarios se regulen esencialmente por el derecho público¹⁷⁸.

¹⁷⁶ Giannini A.D. Op. cit., págs. 54 a 61.

¹⁷⁷ Jarach. Op. cit., pág. 65.

¹⁷⁸ Giannini A.D. Op. cit., pág. 60

A las objeciones expuestas les han surgido criterios divergentes, que consideran que no constituyen impedimento alguno, para adoptar el distingo expuesto, en atención a los siguientes razonamientos:

a) Con relación a lo apuntado por Jarach surge otro punto de vista que corre a cargo de Giampietro Borrás, el cual manifiesta que no cree que sea menester negar la existencia del contrato de derecho público, por cuanto siendo por principio la relación jurídica tributaria de naturaleza legal dogmáticamente, es decir, arranca de la propia definición de dicha relación jurídica, ninguna relación jurídica tributaria, podrá adoptar la forma contractual (ni privada, ni pública), precisamente por ser *ex-lege* por esencia y, por consiguiente, ni se impone negar la existencia del contrato de derecho público, ni ello afecta el carácter formal delimitativo de tasas y de precios públicos propuesto¹⁷⁹.

b) Por otra parte enfocada a la segunda objeción planteada nos dice el mismo Giannini que la objeción no tiene en cuenta que es vano querer encontrar un criterio material, visible y seguro, de discriminación, en una materia en la que domina el arbitrio del legislador y en la que todo se reduce, por tanto, a establecer la impronta que éste haya dado a las relaciones que son objeto de su regulación¹⁸⁰.

Como se puede ver ya se ha hecho el planteamiento general del distingo encabezado por Giannini, así como sus respectivas críticas y objeciones a las mismas, por lo cual solo nos resta manifestar nuestras conclusiones:

Primera, consideramos acertada la forma desde el punto de vista teórico adoptada por Giannini para diferenciar entre estos dos ingresos, ya que pensamos, al igual que él, que la tasa se puede distinguir de los precios y especialmente del precio público desde su aspecto formal, atendiendo a la naturaleza de la relación que le da origen, esto es, cuando la relación surge directamente de la ley sin que medie acuerdo de voluntades entre particular y Estado, sino que tan solo se presta el servicio porque el particular lo

¹⁷⁹ Giampietro Borrás. Op. cit., pág. 412

¹⁸⁰ Giannini. A.D. Op. cit., pág. 65.

provoca al haber coincidido en la situación prevista por la ley como generadora del crédito fiscal; y cuyo justo devengo lo constituye el tributo denominado derecho.

Segunda: desde la perspectiva práctica manejada por Jarach en la que se auxilia para lograr una diferenciación de las entradas en comento, teniendo en cuenta, sobre todo, su desenvolvimiento histórico, pero, como él conscientemente expresa, no logra un criterio material visible y seguro de distinción, ya que el que en último lugar determina el carácter que le va a dar a cada entrada es el legislador, que muchas veces carece de una cultura jurídica tributaria adecuada, lo cual le hace denominar o encasillar a ciertos ingresos dentro de un marco jurídico impositivo que no les corresponde.

Con esto no deseamos este postulado, ya que aceptamos, al igual que la inmensa mayoría de estudiosos del tema que el llamado desenvolvimiento histórico ha generado un gran aporte al derecho tributario, que ha auxiliado en muchas ocasiones a distinguir entre estos dos ingresos, aunque con sus respectivas limitaciones; por lo que consideramos en términos generales, que esta doctrina ha brindado un enorme aporte al tema, por lo que resulta de gran ayuda para lograr el fin que buscamos, esto es, lograr distinguir los derechos de los precios públicos.

La doctrina propuesta puede ofrecernos mejores resultados cuando se aplica a una contribución en concreto y en atención al derecho positivo que la regula, ya que lo que para un Estado constituye un precio público para otro puede ser un derecho, lo cual nos obliga a hacer estudios más específicos impidiéndonos poder dar un criterio de distinción generalizado y que no deje lugar a dudas

Precios públicos contenidos en la Ley Federal de Derechos.

Como se ha venido manifestando a lo largo de este trabajo, que a su vez hemos tratado de demostrar, los derechos, de conformidad con la doctrina y con nuestro derecho positivo mexicano, gozan de una serie de elementos característicos propios de este tributo de los cuales no puede desligarse y

que a falta de ellos se estaría hablando de otra figura jurídica pero no de tasas.

Algunos de los caracteres imprescindibles de los derechos, son por ejemplo, el tratarse de un servicio prestado por el Estado, a través de su administración activa o centralizada, cuyo servicio, debe estar referido o dirigido al contribuyente, por lo cual dicho servicio resulta ser obligatorio, entre otras características, y que a falta de la cuáles no hablaríamos de derechos; pero, pese a esto, nuestros legisladores han hecho caso omiso y han incluido en la Ley Federal de Derechos una serie de devengos que por sus características y por la entidad que los despliega, no dan lugar ha ser retribuidas por medio de tasas y mucho menos constituyen una un tributo, ya que emanan de entidades conocidas como organismos descentralizados, es decir, que no forman parte de la administración activa o centralizada, sino de la denominada administración paraestatal, que por sus características generan las entradas que se denominan como precios públicos o que en nuestro derecho se conocen como aprovechamiento.

Para ilustrar un poco más nuestro comentario transcribiremos de la Ley Federal de Derechos lo que reafirma nuestra crítica:

CAPITULO XV

De los derechos a cargo de organismos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

ARTÍCULO 195-M. Telecomunicaciones de México, pagará por concepto de derechos por los servicios telegráficos, radio telegráficos y de telecomunicaciones exclusivos del Estado el 5.8% de sus ingresos mensuales totales dentro de los 15 días del mes de calendario siguiente de que se trate.

ARTÍCULO 195-N. El Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial pagara por concepto de derechos por la prestación de servicios en materia de propiedad industrial, el monto que se obtenga de aplicar la tasa de 100% a la cantidad que resulte de restar al monto total de sus ingresos mensuales en efectivo o en bienes que reciba por la prestación de los servicios propios del objeto para el que fue creado, el monto total de los costos y gastos

autorizados que haya efectuado en el mes de que se trate y, siempre que, mismos no excedan del monto del presupuesto de egresos autorizado para el mes que corresponda.

En el caso de que el monto total de los costos y gastos mensuales autorizados que haya efectuado el Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial en el mes de que se trate sea superior a sus ingresos en efectivo o en bienes que reciba en dicho mes por la prestación de los servicios propios del objeto para el que fue creado, la diferencia se reducirá del monto del derecho que resulte en los términos del primer párrafo de este artículo en los meses subsecuentes del año de calendario de que se trate, hasta agotarse.

El derecho que se refiere este artículo deberá entenderse dentro de los treinta días naturales siguientes al mes en que se haya causado el mismo.

ARTÍCULO 195-Ñ. El Servicio Postal Mexicano pagará por concepto de derechos por los servicios de correos exclusivos del Estado el 0.5% de sus ingresos mensuales, dentro de los 15 días del mes de calendario siguiente de que se trate.

ARTÍCULO 195-O. Ferrocarriles Nacionales de México pagará por concepto de derechos por la prestación de servicios de ferrocarriles, el 0.5% de sus ingresos mensuales, dentro de los 15 días del mes de calendario siguiente de que se trate.

Hecho, pues, nuestro razonamiento e ilustrándolo con los artículos anteriores desprendidos de las Ley Federal de Derechos, resulta más que evidente que las entradas que se pretenden cobrar no son derechos, debido a que no son desplegados por la administración activa teniendo, si acaso características de precios públicos, pero que tampoco se ajustan plenamente, ya que hay una ausencia de contraprestación, por lo que concluimos:

Primero: que las entradas gravadas en la Ley Federal de Derechos en los artículos descritos no son tasas, ya que emanan de organismos descentralizados, pertenecientes a la administración paraestatal.

Segundo: los pretendidos derechos antes comentados resultan ser inconstitucionales; por tanto, no deben ser reconocidos como tales y mucho menos deben ser cobrados, ya que de acuerdo con la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV; los mexicanos sólo deberán contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios, es decir, de los organismos que forman parte de la administración activa o centralizada, y no de otro tipo de organismos o entes.

CONCLUSIONES

1.- En cuanto a la denominación de los derechos, estimamos no tiene mayor trascendencia por lo que consideramos correcto utilizar tanto el término tasa (tasas) o derecho (derechos).

2.- Por lo que hace a la definición de los derechos, adoptamos la planteada por Rodríguez Lobato, quien los conceptúa como las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de derecho público y que están destinados al sostenimiento de esos servicios.

Además estimamos que por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público no se genera el pago de derechos, en virtud de que no existe una actividad inherente al Estado referida al obligado, por tanto, lo que se debe pagar es un auténtico impuesto.

3. Los derechos tienen una naturaleza tributaria, por lo tanto, son de carácter obligatorio, establecidos unilateralmente por el Estado y contenidos en ley, por consiguiente son de derecho público, siendo un servicio que va encaminado o en consideración al contribuyente y no necesariamente el servicio debe traducirse en ventaja o beneficio, sino que tan sólo debe guardar relación con el sujeto de la obligación.

4.- Dentro de las características legales de los derechos consideramos las siguientes:

- a) El servicio que se preste debe estar referido al obligado.
- b) El servicio debe de prestarlo la administración activa o centralizada.
- c) El cobro debe de fundamentarse en una ley.
- d) El pago es obligatorio.
- e) Debe ser proporcional y equitativo.

5.- Referente a la proporcionalidad y equidad coincidimos en que, tratándose de derechos, consiste en que éstos se fijen en proporción al costo del servicio que preste el Estado, esto es, debe haber una adecuada proporción entre el servicio público y la cuantía de los derechos, o como dice Rodríguez Lobato, debe haber una razonable o prudente o discreta proporcionalidad entre ambos términos.

6.- Para nosotros los rasgos característicos de los derechos son los siguientes:

a) Bajo nuestro punto de vista resulta incuestionable el carácter coactivo de los derechos, ya que estamos en presencia de una relación tributaria (ex-lege).

b) En cuanto a la cuantía coincidimos con el criterio denominado de la prudente o razonable proporcionalidad con el servicio público prestado, ya que tiene una naturaleza de tipo jurídico, criterio que esta respaldado por el principio de proporcionalidad y equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y tomando en consideración que la proporcionalidad y equidad de los derechos se rigen por un sistema distinto de los impuestos, tal y como lo ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante sus criterios jurisprudenciales como el expuesto en la página 84 de este trabajo.

c) Por nuestra parte creemos que la divisibilidad e individualización sí pueden tomarse como propias de los derechos, en atención a lo siguiente:

Primero, ya que el servicio prestado por el Estado va referido al particular de forma directa, concreta, fácilmente determinable en su alcance, pero esta prestación no necesariamente debe verse traducida en un beneficio para el causante, esto es, no coincidimos con los autores que supeditan necesariamente el pago de la tasa a la obtención de un beneficio, ya que basta que esta prestación vaya referida al obligado.

Segundo y en atención a la justicia tributaria, resulta lógico y pertinente que aquellos que se ven envueltos en la prestación de un servicio, que

particularmente recae sobre su persona, sean los que soporten este tributo atendiendo a la proporcionalidad y equidad del mismo.

d) El destino de los fondos o de lo recaudado por concepto de derechos, tiene que ser destinado a sufragar el servicio público que origina este devengo.

7.- En cuanto a la distinción entre derechos y precios públicos concluimos lo siguiente:

a) El criterio del cambio y la contraprestación estimamos que nos ayuda a diferenciar una contribución de otra, en cuanto a que por el pago de derechos el contribuyente recibe a cambio de manera directa, inmediata e individual, la prestación de un servicio por parte del Estado, aun y cuando no le cause ningún beneficio, en tanto que en el impuesto no hay una contraprestación especial directa o inmediata.

b) Consideramos acertado diferenciar los derechos de los impuestos con base en las necesidades que satisfacen respectivamente cada tributo, esto es, por un lado las tasas que responden a necesidades individuales, particulares, privadas o singulares, que son divisibles y por su parte el impuesto satisface necesidades públicas, colectivas o generales consideradas indivisibles.

Pero también pensamos que ambos tributos buscan, finalmente, el satisfacer necesidades que beneficien a toda la sociedad en general; por lo que no solamente los impuestos, sino igualmente los derechos, buscan aunque sea de forma indirecta el bien común.

c) El fundamento o causa jurídica específica del tributo es, quizá, el criterio más idóneo para lograr una distinción entre estos dos tributos, como se puede apreciar por la exposición planteada a lo largo de este trabajo, esto considerando que la causa jurídica de la tasa se localiza, ya sea por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado, o por el uso de un servicio inherente al Estado, o por la ventaja privada obtenida, o por la actividad del ente público que se refiere a la persona del obligado, o por un servicio del Estado que concierne al contribuyente, etc. Tomando en

consideración algunos de los distintos puntos de vista que hemos analizado, independientemente de estar de acuerdo con ellos o no. En tanto que la causa jurídica específica del impuesto consiste de manera casi unánime, en la potencialidad económica del individuo, es decir, en la capacidad económica del obligado.

8.- En relación a los impuestos contenidos en la Ley Federal de Derechos, al igual que Sergio Francisco de la Garza y Raúl Rodríguez Lobato, coincidimos en señalar que es totalmente impropio que se pretenda que por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación se paguen derechos, si como bien lo han señalado, para que un tributo pueda ser considerado como derecho, tiene que haber indefectiblemente, una actividad estatal, la cual deberá ir dirigida al obligado, y que además, debe verse concretizada en un servicio de carácter jurídico administrativo que emane del propio ente soberano, y a falta de tales requisitos, como lógicamente apuntan nuestros autores, nos encontramos en presencia de un verdadero impuesto y no de una tasa, independientemente de que se encuentre contenido en la Ley Federal de Derechos.

9.- De los criterios de distinción entre derechos y precios públicos concluimos lo siguiente:

a) Del denominado por la naturaleza del órgano o soberanía del Estado: consideramos aceptable el señalar que por servicios jurídicos administrativos prestados por el Estado en su calidad de ente soberano se paguen derechos, puesto que en materia de derechos, la obligación de pagarlos sólo debería surgir cuando el servicio que presta el Estado es de naturaleza jurídico administrativa, y aquellos que no posean esta peculiaridad podrán ser otra figura tributaria, pero no deberían ser derechos.

b) Respecto del régimen monopolista, pensamos que la existencia del monopolio denominado originario o absoluto es consecuencia lógica de ser un servicio jurídico administrativo desplegado por el Estado, siendo, por lo tanto, correcto el que se sufragen estos servicios por medio de tasas.

c) En relación con la índole del ente estatal que dispensa el servicio, podemos señalar:

Primero, aceptamos como unánimemente se ha hecho, la existencia de dos entes estatales, que son la empresa pública, a la que corresponde como retribución el precio público, y la institución pública, cuya retribución se cubre mediante el pago de un derecho.

Segundo, este criterio no nos brinda elementos que nos permitan distinguir el grado de intensidad y alcance que vincule las necesidades colectivas con las individuales y viceversa, esto es, se puede aceptar que existe una vinculación entre esos tipos de necesidades, pero si no se logra determinar cómo se miden estas, quedamos como empezamos.

Tercero, también resulta atinado señalar que es muy cierto que el interés público o privado es muy relativo, de acuerdo al derecho positivo de cada país y a la cultura del mismo, por lo cual este criterio sólo podría ser aplicado tomando en cuenta un Estado en concreto y aun así sería muy cuestionable.

Cuarto, no creemos que sea muy preciso este postulado aun y cuando aplicado a un caso particular y con apoyo de otros criterios, podría ofrecernos un punto más de referencia, pero no por sí solo.

d) Por lo que hace a la organización administrativa adoptada por el Estado, podemos puntualizar lo siguiente:

Primero, consideramos acertado que por la prestación de servicios jurídicos administrativos realizados por el Estado en consideración al contribuyente, directamente por la administración activa o centralizada, el devengo que se genera es un derecho.

Segundo, también estimamos correcto que por los servicios desplegados por la administración paraestatal la contrapartida que se genera constituye un precio público, que en nuestro derecho positivo se denomina aprovechamiento.

e) Respecto al interés predominante en la actividad estatal apreciamos lo siguiente:

Primero, al igual que la crítica planteada, a nosotros también nos surge la duda de cómo se llega a establecer, o medir, o delimitar el interés que en cada caso se ve manifiesto, ni cuál es el criterio idóneo para hacerlo y en su caso, si existiera, demostrar el por qué así lo es.

Segundo, que la construcción de la teoría de Seligman se ve cimentada, en base a fines políticos y financieros y no en base a elementos de la ciencia jurídica, por lo que los elementos a los que él alude son ajenos a nuestra materia y, por lo tanto, no nos sirven para alcanzar los fines buscados, que son lograr una distinción de estas figuras con apoyo de la Ciencia del Derecho.

f) En relación con la naturaleza de las relaciones que les da origen, se llegó al siguiente criterio:

Primero, consideramos que la tasa se puede distinguir de los precios y especialmente del precio público desde su aspecto formal, atendiendo a la naturaleza de la relación que le da origen, esto es, cuando la relación surge directamente de la ley sin que medie acuerdo de voluntades.

Segundo, desde la perspectiva práctica manejada por Jarach en la que se auxilia para lograr una diferenciación de las entradas en comento, teniendo en cuenta, sobre todo, su desenvolvimiento histórico, pero, como él conscientemente expresa, no logra un criterio material visible y seguro de distinción, ya que el que en último lugar determina el carácter que le va a dar a cada entrada es el legislador, que muchas veces carece de una cultura jurídica tributaria adecuada, lo cual le hace denominar o encasillar a ciertos ingresos dentro de un marco jurídico impositivo que no les corresponde.

BIBLIOGRAFÍA

Ahumada Guillermo, Tratado de Finanzas Públicas, Volumen I, Editorial Assandri, Cordoba –RA. 1948.

De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Decimoséptima Edición, 31ª Edición, Editorial Porrúa S.A., México 1994.

Einaudi Luigi, Principios de Hacienda Pública, Traducción de la segunda edición italiana (1940) por Jaime Algara y Miguel Paredes Editorial Aguilar, Madrid- 1955.

Faya Viesca Jacinto, Finanzas Públicas, 1era Edición, Editorial Porrúa S.A México 1981.

Flores Zavala Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, 31ª Edición. Editorial Porrúa S.A., México 1995.

Fraga Gabino, Derecho Administrativo, 33ª Edición, Editorial Porrúa S.A México. 1994.

Gali Guillermo Pablo - Roberto M. Mordeglia - Carlos I. Albacete – Elena Fernández de la Puente – Jorge H. Damarco – Patricio A. Navarro – Agustín Torres, Manual de Finanzas Públicas. 2ª Edición Az. Editora S.A Buenos Aires. 1986.

García Vizcaíno Catalina, Derecho Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires. 1996.

Giampietro Borrás Gabriel, Las Tasas en la Hacienda Pública, Biblioteca de Publicaciones Oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la República, Montevideo, Uruguay. 1957.

Giannini Achile Donato. Instituciones de Derecho Tributario, Traducción y estudios preliminares por, Fernando Sainz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1957.

Giuliani Fonrouge Carlos M., Derecho Financiero, volumen I, 6ª Edición Depalma, Buenos Aires. 1986.

Griziotti Benvenuto, Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda, 1884, versión en Español por Enrique R. Plata. Reus Madrid. 1958.

Griziotti Benvenuto, Principios de las Ciencias de las Finanzas, Traducción Española Depalma, Buenos Aires. 1959.

Jarach Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 2da. Edición Abledo - Perrot S.A Buenos Aires. 1996.

Jarach Dino, "El Hecho Imponible" "Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo", Buenos Aires Argentina Abledo Perrot, 1982.

Margain Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 13ª Edición, Editorial Porrúa, México. 1997.

Pugliese Mario, Instituciones de Derecho Financiero, 1937, Traducción por José Silva, con notas de Alfonso Cortina. México Porrúa 1995.

Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Harla, México 1986.

Rodríguez Mejía Gregorio, Teoría General de las Contribuciones, Editorial Porrúa, S.A México, 1994.

Sainz de Bujanda Fernando, Lecciones de Derecho Financiero, Universidad Complutense, Madrid 1991.

Smith Adam, La Riqueza de las Naciones Libro V, 1776. Traducción en español Depalma, Bs. As. Edición de 1949.

Tangorra Vincenzo, Trattado di Scienza delle Finanza, 1897, Edición de 1915.

Valdés Costa Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Editorial Depalma, Buenos Aires. 1992.

Villegas Hector B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 5ª Edición Depalma, Buenos Aires. 1993.